Павлова Ирина Анатольевна. Налоговое регулирование как функция финансового менеджмента предприятия : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Ростов н/Д, 2006 206 с. РГБ ОД, 61:06-8/4080

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Налоговое регулирование в системе управления финансами предприятий

1.1 Функция налогообложения как основа финансового менеджмента

1.2 Содержание современного финансового менеджмента и элементы, его определяющие

Глава 2. Анализ механизма налогового регулирования на уровне предприятия в процессе развития налоговой системы

2.1 Экономико-правовая база налогообложения и ее недостатки 62

2.2 Структура основных налоговых платежей, уплачиваемых предприятиями реального сектора экономики

Глава 3. Влияние налогообложения на финансовое состояние предприятия, направления его совершенствования

3.1 Налоговая нагрузка как основа налогового регулирования организаций

3.2 Организация и финансовые инструменты оперативного налогового регулирования на предприятии

3.3 Развитие возможностей налогового регулирования в системе финансового менеджмента

Заключение 171

Библиографический список 178

Приложения 190

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Налоговое регулирование на макро и микроуровнях осуществляется во всех странах с рыночной экономикой. Это необходимое условие укрепления и развития их налоговых систем, которое происходит постоянно путем преодоления противоречий между государством и налогоплательщиками: физическими и юридическими лицами. Конечные цели государства и хозяйствующих субъектов (юридических лиц) совпадают. Это рост экономики, повышение ее эффективности для достижения лучшего качества жизни людей и повышения их благосостояния. Однако аккумуляция средств для достижения этой цели на разных уровнях обнаруживает не совпадение, а порой и диаметрально разную направленность интересов контрагентов налоговой системы. С одной стороны, государство стремится к увеличению средств для осуществления своих функций, с другой стороны, налоговая нагрузка у хозяйствующих субъектов не может стать столь высокой, чтобы повлечь за собой снижение стимулов к труду, хозяйственной инициативы и, как следствие, снижение экономического роста промышленных комплексов предприятий и фирм. Именно эти противоречия преодолеваются в России в ходе совершенствования всей налоговой системы для обеспечения благоприятных инвестиционных условий, снижения и выравнивания налоговой нагрузки между отраслями, комплексами и хозяйствующими субъектами. В этих условиях при совершенствовании нормативно-правового законодательства становится возможной активизация налогового регулирования в первичном звене хозяйствования с применением современных методов финансового менеджмента, обеспечивающего оперативность действий хозяйствующих субъектов для самостоятельной и эффективной финансовой политики.

**Степень разработанности проблемы.**В трудах отечественных и

зарубежных ученых и практиков, в периодических изданиях достаточно широко обсуждаются теоретические и практические вопросы финансового менеджмента и налогообложения юридических лиц, однако проблемы их взаимодействия и взаимосвязи исследованы в меньшей степени.

Вопросам экономической сущности, функций и структуры финансового менеджмента, его места в управлении предприятием посвящены труды М. Альберта, И.Т. Балабанова, И.А. Бланка, Дж. К. Ван Хорна, Ю. Бригхема, A.M. Ковалевой, В.В. Ковалева, М.Х. Мескона, Л.Н. Павловой, Е.С. Стояновой, Ф. Хедоури, Е.И. Шохина и других.

Изучению и разработке направлений совершенствования налоговой политики и систем налогообложения посвятили свои исследования такие отечественные исследователи, как А.Б. Брызгалин, Л.В. Дуканич, З.А. Клюкович, В.Г. Князев, Н.Г. Кузнецов, В.В. Курочкин, Л.П. Окунева, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, В.М. Родионова, М.В. Романовский, Д.Г.Черник, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина и др. Однако многогранность и сложность налогового регулирования для обеспечения финансовой устойчивости организаций и, следовательно, экономической безопасности Российского государства представляет собой достаточную базу для дальнейшего исследования. Тем более, что такая функция менеджмента как зависимость эффективности (результативности) деятельности финансовой службы предприятия от своевременно предпринятых действий, обеспечивающих снижение налоговой нагрузки и ее реструктуризацию, остаются в тени и при планировании, и при контроле и, соответственно, при регулировании.

Теоретическая и практическая значимость, а также отсутствие системного исследования интеграционных связей налогового регулирования и финансового менеджмента обусловили выбор темы исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является совершенствование налогового регулирования коммерческих

организаций (предприятий) как функции финансового менеджмента, обеспечивающего активизацию роли хозяйствующих субъектов при реализации единой налоговой политики. В соответствии с поставленной целью определен следующий комплекс задач диссертационного исследования:

определить содержание направления и основные принципы налогового регулирования для обеспечения устойчивого экономического развития государства и хозяйствующих субъектов при условии достижения сбалансированности их интересов;

дать оценку правовой регламентации действующей налоговой системы, позволяющей активное участие всех контрагентов, формирующих и аккумулирующих налоговые поступления;

проанализировать взаимоотношения налоговых органов и корпоративных налогоплательщиков в процессе реализации целей и задач финансового менеджмента;

обобщить практические результаты применения методик расчета налоговой нагрузки как основы принятия управленческих решений о снижении налоговых платежей;

обосновать рекомендации по совершенствованию налогообложения юридических лиц с учетом целей современной налоговой реформы и использования финансового менеджмента;

предложить направления реализации налогового регулирования юридических лиц через разработку внутрифирменной налоговой политики с использованием инструментов оперативного налогового регулирования.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются коммерческие организации, осуществляющие налоговые платежи.

Предметом исследования выступают финансовые и организационно-управленческие отношения, складывающиеся между государством и юридическими лицами по поводу налогообложения.

**Теоретико-методологическая основа исследования.**Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные вопросам организации финансового менеджмента, проблемам налогообложения и налогового регулирования, законодательные и нормативные акты, а также материалы периодических изданий и научно-практических конференций.

Методологической основой исследования является диалектический подход к изучению финансовых отношений.

Диссертация выполнена в соответствии с Паспортом специальности ВАК 08.00.10 - финансы, денежное обращение и кредит, раздела 2 Государственные финансы, п. 2.9. Концептуальные основы, приоритеты . налоговой политики и основные направления реформирования современной налоговой системы; раздела 3 Финансы предприятий и организаций, п. 3.14. Финансовый менеджмент в управлении финансовыми потоками и финансовыми оборотами.

**Инструментарно-методический аппарат. В**ходе исследования применялись моделирование, наблюдение, системный подход, методы сравнительного анализа, группировки данных, логического обобщения, балансовый метод, анализ и синтез, индуктивный и дедуктивный методы, используемые мировой наукой в познании социально-экономических « явлений.

**Информационно-эмпирической базой исследования**и обоснования основных положений диссертационной работы явились отчетно-аналитическая информация Министерства финансов РФ, Министерства финансов Ростовской области, Управления Министерства РФ по налогам и сборам по Ростовской области (с 2004 г. Управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области), данные Государственного комитета по статистике РФ (с 2004 г. Федеральной службы государственной статистики РФ), Территориального органа Федеральной службы государственной >

статистики по Ростовской области, Ростовстата, предприятий области.

**Рабочая гипотеза**состоит в том, что в условиях перманентного развития и совершенствования налоговой системы объективно необходимо разработать направления и меры по активизации деятельностч \* отечественных предприятий по применению разнообразного инструментария из арсенала финансового менеджмента для оперативного налогового регулирования, осуществляемого в рамках нормативно-законодательной базы и обеспечивающего тем самым сбалансированность экономических интересов государства и налогоплательщиков, а также способность увеличения налоговых поступлений при сохранении справедливости налогообложения.

**Положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Развитие современного государства обусловливает совершенствование налоговой системы и поиск эффективных налоговых инструментов,*)*обеспечивающих экономический рост и стабильную доходную базу бюджета, а значит, условия прогрессивного развития общества. Международной практике известны такие инструменты налогового регулирования на макро-, мезо- и микроуровнях, как: структура налоговой системы, основанная на статусной классификации; вариации налоговых ставок и налоговых льгот; создание свободных экономических и оффшорных зон, наукоградов. Анализ использования названных инструментов в Россил выявил их несоответствие социально-экономической ситуации в 1992-2000 гг. Так, несмотря на кризис и спад экономики, количество налогбв и размер налоговых ставок в стране увеличились, что было обусловлено необходимостью снижения бюджетного дефицита. Образование свободных экономических зон и зон льготного налогообложения также не дало ожидаемых результатов ввиду несовершенства законодательства и отсутствия системного подхода к решению проблем. Только реализация

налоговой реформы, осуществляемой с 2001 г., привела к сокращению количества налогов, кардинальному изменению их структуры, отмене «оборотных» налогов, перераспределению налоговой нагрузки между секторами экономики и ее изменению, формированию льготного налогового механизма особых экономических зон, что открыло новые возможности активного включения в процесс регулирования налогообложения первичных ' звеньев производства.

1. При определении содержания дефиниции «финансовый менеджмент» следует учитывать иерархическую соподчиненность финансовых категорий, а также объективную необходимость функционирования финансового менеджмента и его возможностей для оперативного управления. Исходя из этого, финансовый менеджмент определен как система управления денежным оборотом, денежными отношениями, финансовыми ресурсами предприятия с помощью финансовых методов и рычагов в рамках действия экономических законов и установленных государством правовых *л*'" нормативных ограничений для достижения поставленных целей. При этом следует различать дефиниции «финансовый менеджмент» и «управление финансами». Последняя является более широким понятием и присутствует во всех формациях. Формирование рыночной экономики приводит к разделению функций управления финансами на уровне государства и финансовыми отношениями хозяйствующих субъектов, базирующихся на принципах самофинансирования и самообеспечения. Следовательно, финансовый менеджмент функционирует в рыночной экономике, его особенностями являются гибкость, ориентация управления на рынок, учег фактора риска при принятии управленческих решений, включая налогообложение и снижение налоговой нагрузки.
2. Результативность налогового регулирования с позиции верхнего уровня государства можно оценивать по степени достижения поставленных им задач, используя такие критерии как: рост экономики и объемов доходов

бюджета; улучшение финансовых результатов деятельности предприятий; динамика инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов; выравнивание уровня развития регионов; улучшение благосостояния граждан. Налоговое регулирование на микроуровне имеет особую направленность и выступает как специальный элемент функции финансового менеджмента, который необходимо принимать в расчет при организации финансов предприятия. К сожалению, налоговое законодательство, практика российских арбитражных судов свидетельствуют о том, что решения по налоговым спорам принимаются в пользу государства без учета тесной взаимосвязи и сбалансированности действий налогополучающих'инстанций и их контрагентов. Основной целью налогового регулирования на предприятии должно быть поддержание оптимального соотношения разумного равновесия между величиной налоговых платежей и величиной прибыли, остающейся в распоряжении предприятия для осуществления его финансовой и инвестиционной политики, расширения текущей деятельности, разумеется, при соблюдении Налогового кодекса РФ. Важным фактором результативности налогового регулирования выступает качество правового обеспечения. Особенностью действующего налогового права является то, что наряду с законодательными актами в налоговом администрировании используются ведомственные нормативные документы. Несовершенное законодательство, регламентирующее налоговые взаимоотношения субъектов хозяйствования с государством, а также сложность налоговых моделей оказывают негативное влияние на собираемость налогов, приводят к административным методам налогового регулирования в ущерб финансовым инструментам воздействия на процесс. Это обстоятельство сдерживает организацию оперативного налогового регулирования на предприятии.

4. Создание налоговой системы, отвечающей требованиям экономического роста и финансовой стабильности, обеспечивающей

активизацию инвестиционных процессов, является приоритетным направлением налоговой политики, обозначенным в Бюджетных посланиях Президента РФ на 2004-2006 гг. Несмотря на это, реализация'отдельных налоговых законов на практике имеет обратную тенденцию. Так, снижение ставки налога на прибыль организаций до 24% и отмена «инвестиционной» льготы привели к замедлению инвестиционных процессов, снижению темпов поступлений в бюджет. В действующей с 1 января 2004 г. модели налогообложения имущества организаций также отсутствует инвестиционная льгота. Между тем, стимулирование инвестиций с помощью налоговых льгот , признается одним из самых эффективных инструментов финансирования капитальных вложений в мировой практике. Следует также продолжить практику реструктуризации налоговой задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему РФ как временно вынужденной формы налогового регулирования, позволяющей обеспечить стабильную работу организаций и мобилизацию налоговых доходов в бюджет, но одновременно необходимо совершенствовать механизмы предоставления отсрочек, рассрочек, налогового кредита.

5. Важным условием налогового регулирования является правильное . определение налоговой нагрузки. Налоговая нагрузка как атрибутивная характеристика имеет разные уровни: налоговая нагрузка государства, налоговая нагрузка отдельных отраслей и комплексов, налоговая нагрузка территории, налоговая нагрузка предприятия. В научных и учебных изданиях приведены разнообразные модели оценки налоговой нагрузки на всех уровнях, и в том числе на уровне хозяйствующих субъектов. В финансовом менеджменте необходимо применять модель, адаптированную к специфическим условиям объекта, и на этой основе обосновывать управленческие решения о снижении налоговой нагрузки, направлении > высвободившихся средств на инвестиции и создание новых рабочих мест, повышение оплаты труда сотрудников. В современных условиях возрастает

необходимость разработки внутрифирменной налоговой политики, представляющей систему действий и мер, проводимых руководством ПО ' обеспечению правильного исчисления и своевременного перечисления налогов и других обязательных платежей, а также представлению в установленные сроки качественной (достоверной) внешней отчетности. Для этого следует разработать и внедрить внутрифирменную отчетность о налогах, организовать налоговый учет и внутрифирменный контроль за правильностью исчисления и перечисления налогов, своевременностью сдачи налоговых деклараций, т.е. организовать оперативное налоговое регулирование.

**Научная новизна**диссертационного исследования заключается з \* развитии теоретических и практических направлений налогового регулирования как важнейшей функции финансового менеджмента предприятия.

Элементы реального приращения научных знаний состоят в следующем:

сформулировано авторское определение налогового регулирования на микроуровне как совокупности целенаправленных правомерных оперативных действий налогоплательщика, включающих в себя использование предоставленных законодательством налоговых льгот, налоговых вычетов, налоговых освобождений, других законных приемов и способов, обеспечивающих снижение налоговой нагрузки;

обоснованы предложения по совершенствованию федерального (национального) налогового законодательства по основным налоговым платежам реального сектора экономики, в части введения инвестиционных льгот по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций;

предложены меры по развитию налоговой культуры работников финансовых служб и взаимодействия их с налоговыми органами: формы

обучения и переподготовки кадров, разработка регламентов, методы разрешения конфликтных ситуаций и т.п.

- разработана оперативная налоговая отчетность и методика оперативного расчета чистой текущей прибыли организаций в ежедневном и еженедельном режимах, позволяющая иметь информацию **о**сумме налоговых начислений, предназначенных для уплаты в бюджет **с**начала расчетного периода по текущую дату, и тем самым управлять их финансовой состоятельностью.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования**определяется тем, что работа вносит определенный вклад в развитие теории финансового менеджмента и налогообложения на основе комплексного подхода, в ней систематизируются существующие теоретические положения и нормативное законодательство, которые используются в практике налогового регулирования.

**Практическая значимость**диссертационного исследования заключается в разработке предложений по совершенствованию участия коммерческих организаций (юридических лиц) в процессе их налогообложения, а также внутрифирменной отчетности о налогах для обоснования выбора инструментов налогового регулирования с целью снижения налоговой нагрузки с учетом действующего налогового законодательства.

**Апробация результатов исследования.**Основные выводы и предложения диссертационной работы докладывались и получили одобрение на научно-практических конференциях, проводимых в РГЭУ «РИНХ» в 2004-2006 гг.

Результаты исследования отражены в научных работах общим объемом 1,2 п. л.

Материалы исследования используются в учебном процессе при чтении лекций и проведении практических занятий по курсам «Финансовый

менеджмент», «Международные финансы», «Краткосрочная финансовая политика предприятия».

Рекомендации соискателя по использованию инструментов налогового регулирования с целью снижения налоговой нагрузки приняты к внедрению ОАО «Донской табак».

**Логическая структура и объем диссертации.**

Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, включающих 7 параграфов, заключения, библиографического списка, приложений. Работа изложена на 206 страницах машинописного текста, содержит 18 таблиц и 13 рисунков, библиографический список, включающий 150 источников и 7 приложений.

## Функция налогообложения как основа финансового менеджмента

Налоги - важная экономическая категория, исторически связанная с существованием и функционированием государства. Появление налогов, ка: и государства, обусловлено объективными процессами развития общества. Для раскрытия сущности налогов важным является вопрос об источниках уплаты и о стадии возникновения налогов. Стоимость валового внутреннего продукта выражается формулой: W = с + v + m, где с - перенесенная часть стоимости, (v + m) - вновь созданная стоимость. Решающим источником налоговых платежей является вновь созданная стоимость в сфере материального производства и в сфере услуг.

Разграничение стоимости валового внутреннего продукта на фонд возмещения и различные виды доходов происходит на стадии первичном распределения. Формирование денежных фондов осуществляется в процессе вторичного распределения или перераспределения, в результате которого производится изъятие части прибыли (дохода) в распоряжение государства и дальнейшее их использование на общегосударственные потребности. Следовательно, налоги формируются на стадии распределения и перераспределения. Налоговые отношения, как и финансовые вообще, по природе являются распределительными.

Сущность налогов как экономической категории характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с хозяйствующими субъектами и физическими лицами, в связи с перераспределением стоимости валового внутреннего продукта и мобилизацией денежных средств в централизованные фонды государства (бюджет и внебюджетные фонды).

Налогам как основной и особой сфере денежных распределительных отношений присущи общие и специфические признаки. К общим признакам относятся те, которые присущи всем финансово-экономическим категориям - распределительные отношения, имеющие денежный характер.

Первым специфическим признаком налога является императивность. Императивность предполагает отношения власти и подчинения. Применительно к налогам это означает то, что субъект налога не вправе отказаться от выполнения возложенной на него обязанности по внесению оклада налога в бюджетный фонд. При невыполнении обязательств государство применяет налоговые санкции.

Второй отличительный признак налога - смена формы собственности. Посредством налогов часть собственности хозяйствующих субъектов в денежной форме переходит в государственную, при этом образуется централизованный денежный фонд. Суммы налогов поступают только в бюджетный фонд, в котором обезличиваются. Поэтому налогам вообще не свойственен целевой характер. Исключение составляют так называемые специальные налоги, выступающие источниками целевых централизованных фондов денежных средств.

Важный отличительный признак налогов - безвозвратность и безвозмездность, т.е. оклад налога не возвращается субъекту налога, и последний при этом не получает ничего взамен: ни права участия в каких-либо хозяйственных операциях, ни права пользования материальными и нематериальными объектами, ни права какого-либо действия (ввоза, вывоза товаров), ни документа. Этот признак выделяет сборы и пошлины из налогов.

## Экономико-правовая база налогообложения и ее недостатки

Действующая система налогообложения начала формироваться в 1991 - 1992 гг. в процессе рыночных преобразований, органичной частью которых была реформа финансовых взаимоотношений предприятий и государства. Необходимость в ее проведении была объективной, так как предоставление предприятиям самостоятельности в осуществлении финансово-хозяйственной деятельности потребовало изменения системы их финансовых отношений с отраслевыми министерствами и ведомствами, осуществлявшихся ранее на основе централизованного финансового планирования и управления.

В декабре 1991 года были приняты Законы РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «Об акцизах», а также законодательные акты о других налогах, сборах, пошлинах. Все новые налоги вводились в действие с 1 января 1992 года. При этом основная масса бюджетных доходов по - прежнему формировалась за счет обязательных платежей, вносимых предприятиями. Для юридических лиц, являющихся в соответствии с законодательством плательщиками нескольких налогов, была установлена следующая очередность уплаты налогов:

1) уплачивались все поимущественные налоги, пошлины и другие платежи;

2) налогооблагаемый доход (прибыль) уменьшался на сумму уплаченных налогов, затем перечислялись в бюджет местные налоги, источником которых выступали финансовые результаты деятельности предприятия;

3) налогооблагаемый доход (прибыль) налогоплательщика уменьшался на сумму уплаченных местных налогов, после чего уплачивались в установленном порядке все остальные налоги, вносимые за счет дохода (прибыли);

4) налог на прибыль вносился за счет прибыли, остающейся после уплаты перечисленных налогов.

В 1993 году была принята в Конституция РФ, в которой нашли отражения следующие базовые положения налогообложения:

1) предмет ведения РФ и предметы совместного ведения РФ и ее субъектов в налоговой сфере;

2) компетенция в области налогообложения высших органов государственной власти;

3) правомочия органов местного самоуправления применительно к сфере налогообложения;

4) основы правового статуса налогоплательщика.

Конституция содержит целый ряд положений прямого действия, в частности:

- об обязанности каждого гражданина платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57);

- о запрете придавать обратную силу законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков (ст. 57);

- об обязанности наличия заключения Правительства РФ по законопроектам о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, которые поступили на рассмотрение в Государственную думу РФ (ст. 104).

Тем не менее 1992 - 1998 гг. были периодом, в течение которого налоговая система находилась в процессе постоянного реформирования: адаптация предприятий к новому налоговому законодательству проходила в сложных и противоречивых условиях. В этот период изменялась не только система платежей в бюджет. Радикальные преобразования механизма ценообразования, отношений собственности, денежно-кредитной и валютной систем, системы внешнеэкономических связей вызвали нестабильность экономики, диспропорции, что накладывало свой отпечаток на функционирование налоговой системы. К основным недостаткам налоговой системы, действовавшей в рассматриваемый период, следует отнести:

- противоречивость и запутанность налогового законодательства, его нестабильность и непредсказуемость, не позволяющие предпринимателям видеть перспективы своей деятельности, а также неоднократные, часто существенные изменения законов по отдельным налогам. В период с 1992 по 1999 гг. в Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» было внесено 19 существенных изменений и дополнений; в Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» -17; в Закон РФ «Об акцизах» - 7;

- сложный прядок определения налогооблагаемой базы большинства налогов;

- чрезмерно большое количество действовавших местных налогов в период 1994 - 1996 гг. в соответствии с Указами Президента РФ «О формировании республиканского бюджета РФ и взаимоотношениях с бюджетами субъектов РФ» от 22 декабря 1993 г., отменившим их закрытый перечень, и «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» от 23 декабря 1993 года;

- достаточно высокая налоговая нагрузка (более 35 % ВВП), не позволяющая реализовать регулирующую функцию налогов для поощрения инвестиций и деловой активности хозяйствующих субъектов;

- несоблюдение принципа справедливости при распределении налогового бремени;

- преимущественно фискальная направленность;

- заниженное налогообложение пользования природными ресурсами.

## Налоговая нагрузка как основа налогового регулирования организаций

Сущность налогообложения состоит в законном ограничении права собственности. Известно, что государство изымает часть собственности у налогоплательщиков для формирования централизованного фонда денежных средств, и, соответственно, для реализации публичных задач и функций. Однако возникает вопрос о том, какую часть собственности государство вправе изъять у налогоплательщика, чтобы это было законно и справедливо. Очевидно, должен достигаться эффективный баланс публичных и частных интересов, при котором обеспечивается наполняемость бюджетов всех уровней, с одной стороны, и у налогоплательщика сохраняется желание иметь в наличии и воспроизводить соответствующий объект налогообложения, с другой стороны. В современных условиях вопрос о границах (пределах) налоговой нагрузки является одним из самых сложных и актуальных в фискальной политике Российского государства. По мнению А.Н. Козырина [82, С. 8], этими пределами является достижение такой доли ВВП, перераспределяемого через государственный бюджет, при которой ее дальнейшее увеличение влечет за собой резкое обострение социально -экономических противоречий.

Налоговая нагрузка - это многоаспектный показатель. Налоговая нагрузка на экономику государства определяется как доля налогов в ВВП, это отношение величины всех поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации налогов к ВВП. Экономический смысл его заключается в том, что он показывает, какая часть ВВП перераспределяется с помощью налогов. По некоторым данным, налоги в России составляют 30-32 % валового внутреннего продукта, по данным МНС РФ - около 10 %, а предприниматель сетует, что в налоги уходит от 70 до 90 копеек с рубля дохода [122, С.44].

Действительно, в течение 2001-2003 гг. наблюдается снижение налоговой нагрузки; в 2004-2005 гг. в силу структурных сдвигов в налоговой системе и увеличение конъюнктурной зависимости от мировых цен на нефть произошло увеличение налоговой нагрузки на экономику. Между тем зам. министра финансов РФ С.Д.Шаталов отмечает, что «на протяжении последних пяти лет налоговая нагрузка (выраженная в % от ВВП), последовательно снижается примерно по одному процентному пункту в год. Такой же темп ее снижения сохраняется в ближайшие три года» [142, С.З].

Следует обратить внимание на то, что проблема расчета налоговой нагрузки является одной из важнейших и наиболее дискуссионных в теории налогообложения. В научной литературе можно встретить разные методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Различие их проявляется в толковании таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налоговых платежей. В поисках методики основная идея состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в разных отраслях экономики.

При этом нужно определить, как изменения состава налогов и структуры повлияют на деятельность хозяйствующего субъекта. Только в этом случае показатель налоговой нагрузки приобретает практическую ценность. Проанализируем методики оценки налоговой нагрузки, встречающиеся в научной литературе1.

1. Для определения налоговой нагрузки на предприятия Департаментом налоговой политики Минфина РФ в 1997 г. разработана собственная методика. Тяжесть налогового бремени по этой методике принято оценивать отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации (в процентах). Соглашаясь с тем, что этот показатель выявляет долю налогов в выручке от реализации, отметим, .что. он .не характеризует влияние налогов на финансовое состояние предприятия, т.к. не учитывает структуру налогов в выручке.

Во-первых, в расчет включаются НДС и акцизы, которые оказывают влияние на финансовое состояние лишь в одном аспекте - в значительной степени увеличивают кредиторскую задолженность предприятий по расчетам с бюджетом (или дебиторскую задолженность соответствующего вида), что имеет существенное значение для уровня платежеспособности предприятия. Оценивая налоговое бремя, правильнее было бы выделить НДС и акцизы и определить их процентное отношение к дебиторской и кредиторской задолженности или (что, точнее) к валюте баланса.