

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ РАСЧЕТА ПОКАЗАТЕЛЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ЭКОНОМИКУ РЕГИОНА

В статье рассматриваются различные варианты расчета показателя налоговой нагрузки на экономику региона; проводится сравнение использования для расчета в зависимости от цели анализа показателей начисленных и уплаченных налогов (с учетом и без учета погашаемой задолженности), валового регионального продукта, валовой добавленной стоимости, сальдированного финансового результата.

Налогообложение как инструмент регулирования экономических отношений оказывает существенное влияние на объем производства и его структуру, темпы роста валового национального продукта, на инновационно-инвестиционное развитие, на распределение доходов, на ослабление или усиление социальной дифференциации. Налогообложению принадлежит решающая роль в объединении всех факторов экономического развития в единую систему, определяющую темпы и пропорции процесса воспроизводства.

Перспективы развития экономики во многом зависят не только от достигнутого уровня налоговых поступлений, но и от величины налоговой нагрузки. Уровень налоговой нагрузки существенно различается в зависимости от отраслевой структуры экономики, которая, в свою очередь, имеет выраженную региональную специфику.

Необходимость измерения и сопоставления налоговой нагрузки на экономику региона обусловлена, во-первых, тем, что она объективно характеризует складывающийся баланс финансовых потоков. Полнота использования налогового потенциала в регионах определяет степень зависимости региональных бюджетов от помощи федерального бюджета. Во-вторых, от налоговой нагрузки зависит возможность увеличения сбора налоговых платежей в будущем: чем более полно используется налоговый потенциал, тем менее вероятен рост собираемости налогов [1, с. 193].

Тяжесть налогообложения зависит от сопоставимости показателей, на основе которых осуществляется расчет налоговой нагрузки, а также от степени точности их измерения. В большинстве случаев налого-

вая нагрузка исчисляется как отношение суммы поступлений всей совокупности установленных налогов и сборов, отдельных их групп и видов к базовому показателю, характеризующему источник уплаты налогов.

Региональную налоговую нагрузку в целом можно рассматривать в двух аспектах: с учетом фактически сложившегося или расчетного уровня налогов, собираемых на территории. При этом уровень расчетной налоговой нагрузки характеризуется отношением суммы налоговых платежей, подлежащих уплате (начисленных), к базовому показателю, а при расчете фактической налоговой нагрузки используются уплаченные регионом в бюджетную систему налоги и сборы.

Таким образом, в систему показателей, необходимых для расчета налоговой нагрузки на экономику региона, должны быть включены, с одной стороны, налоговые платежи, определяемые как сумма начисленных или поступивших платежей по основным видам налогов и уровням бюджетов в региональном и отраслевом разрезах, а с другой стороны – показатели, по отношению к которым рассчитывается налоговая нагрузка. К их числу относятся валовой региональный продукт, валовая добавленная стоимость и сальдированный финансовый результат.

Для оценки истинных размеров налоговой нагрузки важно правильно использовать первичные источники информации, необходимые для расчета налоговой нагрузки. Действующая в настоящее время методология определения сумм налоговых платежей ориентирована в основном на оценку выполнения бюджетных назначений. В налоговой отчетности, в статистике финансов учитываются фактически поступившие за

отчетный период налоги. К налоговым платежам отчетного периода относятся все налоговые поступления этого периода независимо от того, по результатам деятельности какого периода они были начислены. Решающим фактором является поступление денежных средств в данном периоде.

Согласно принятой налоговыми органами методологии, налоговые платежи отчетного периода включают в себя наряду с авансовыми платежами по начисленным в отчетном периоде налогам суммы погашения кредиторской задолженности (в том числе просроченной) по налоговым платежам. Оценивая уровень расчетной налоговой нагрузки, необходимо учесть, что сумма начисленных налогов по отчетности ФНС России включает в себя не только начисленные к уплате суммы налогов и сборов по налоговым расчетам текущего периода, но и данные по уточненным расчетам «к доплате» или «к уменьшению», в том числе за предыдущие годы, а также доначисленные суммы платежей по результатам налоговых проверок.

Таким образом, возникает необходимость наряду с действующей в настоящее время системой показателей налоговых платежей, ориентированной на характеристику доходов бюджета, организовать учет налоговых платежей, относящихся только к деятельности отчетного периода. Это означает, что налоговые платежи должны отражать сумму налогов (начисленных или уплаченных) только по результатам деятельности отчетного периода. Переходящие остатки предыдущих периодов, так же как и доначисленные по результатам проверок платежи, должны учитываться отдельно. Для этого из общей суммы перечисляемых налоговых платежей должны быть выделены:

- налоги, относящиеся к текущему отчетному периоду, и налоги, уплаченные за предыдущие периоды;
- задолженность по налоговым платежам текущая и задолженность прошлых лет;
- сумма погашаемых штрафов и пеней;
- сумма налогов, доначисленная по результатам проверок.

Сгруппированная таким образом информация о налоговых платежах позволит более точно определить величину номинальной и фактической налоговой нагрузки на экономику региона.

Также при определении показателей, используемых для расчета налоговой нагрузки, недостаточно учитывать только поступления в бюджеты, что является экономико-статистической ошибкой. Необходимо рассматривать поступления налогов и сборов не только в бюджеты, но и во внебюджетные фонды, т. е. в целом в бюджетную систему страны. Кроме того, имеется значительная (ежегодно образующаяся) задолженность налогоплательщиков во все уровни бюджетов и внебюджетные фонды.

В таблице 1 представлена информация о поступлении налоговых платежей за 2001–2005 гг. в бюджетную систему с территории Оренбургской области¹.

За 2001–2005 гг. произошло увеличение как начисленных, так и поступивших налоговых платежей в бюджетную систему РФ, в том числе с учетом ЕСН. Величина начисленных налоговых платежей увеличилась за исследуемый период примерно в 2,65 раза, поступивших (без ЕСН) – в 2,84 раза, а с учетом ЕСН – в 2,8 раза. Данные таблицы 1 позволяют увидеть ежегодно имевшее место расхождение между номинально подлежащими уплате и фактически поступившими налогами: разница составляла от 20% до 50%. Причинами таких отклонений могут быть, с одной стороны, отсутствие отдельного учета налоговых платежей отчетного периода и доначисленных сумм налогов по уточненным расчетам, а с другой стороны – занижение налоговой базы, то есть уклонение от уплаты налогов либо неполная их уплата.

Тяжесть налоговой нагрузки во многом зависит от структуры экономики, а также от вида налогов, взимаемых в России и в субъектах РФ.

Структура налоговых поступлений по Оренбургской области за 2001–2005 гг. представлена в таблице 2.

Рассматривая структуру налоговых поступлений по основным видам налогов, следует отметить, что наибольший удельный вес

¹ Данные отчетности УФНС по Оренбургской области за 2001 – 2005 гг. (форма 1-НМ «Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации»)

Таблица 1. Динамика поступлений налоговых платежей в бюджетную систему РФ за 2001–2005 гг. с территории Оренбургской области

Годы	Показатели, в млн. руб.			Отклонение (гр. 4 - гр. 2)
	Начислено	Поступило (без ЕСН)	Поступило (с ЕСН)	
2001	23810	24744,4	31155,4	+ 7345,4
2002	24818	29237,5	37405,5	+12587,5
2003	31529	33553,1	42800,1	+ 11271,1
2004	42996	46145,4	57653,4	+14657,4
2005	63129	70313	87307	+18172,0

Таблица 2. Структура поступления основных налоговых платежей в бюджетную систему РФ за 2001–2005 гг. (без ЕСН), в млн. руб.

Годы		Всего налоговых поступлений	Налог на прибыль организаций	НДФЛ	НДС	Акцизы	Платежи за пользование природными ресурсами	Прочие
2000	млн. руб.	18303,5	5912,6	2032	4564	689	2554	2551,9
	уд. вес	100,00	32,30	11,10	24,94	3,76	13,95	13,94
2001	млн. руб.	24744,4	4828,1	2644	6759	2312	3503	4698,3
	уд. вес	100,00	19,51	10,69	27,32	9,34	14,16	18,99
2002	млн. руб.	29237,5	3910,6	3614,3	6743	2309	9146	3514,6
	уд. вес	100,00	13,38	12,36	23,06	7,90	31,28	12,02
2003	млн. руб.	33553,1	4122,4	4383	6698	2777	12716	2856,7
	уд. вес	100,00	12,29	13,06	19,96	8,28	37,90	8,51
2004	млн. руб.	46145,4	7378,2	5561	8272	1940	20358	2636,2
	уд. вес	100,00	15,99	12,05	17,93	4,20	44,12	5,71
2005	млн. руб.	70313	12028,5	6743	8857	2312	33609	6763,5
	уд. вес	100,00	17,11	9,59	12,60	3,29	47,80	9,62

в 2001 г. приходился на НДС – 27,32%, а в последующие годы – на платежи за пользование природными ресурсами: в 2002 г. – 31,28%, в 2004 г. – 44,12%, а в 2005 г. – 47,8%. Сложившееся положение объясняется как совершенствованием российской модели налогообложения добычи полезных ископаемых, так и ростом мировых цен на сырьевые товары. Амплитуда колебаний мировых цен на сырье в последние годы сложилась значительно выше, чем на обработанную продукцию, что связано и с ограниченностью природных запасов, и со слабостью конкуренции на сырьевых рынках.

В 2001-2003 гг. происходило снижение доли налога на прибыль в общей сумме налоговых поступлений. Такая динамика связана с понижением ставки налога на прибыль в 2002 году с 35% до 24%, с сокращением количества плательщиков налога на прибыль в связи с введением в 2003 г. специальных налоговых режимов. Наименьшая доля за исследуемый период приходится на акцизы – в среднем около 6%.

В целом, характеризуя налоговые поступления по видам налогов с территории Оренбургской области, можно отметить, что поступления от прямых и косвенных налогов постепенно уравниваются, что является положительным моментом в динамике налогообложения с точки зрения развития бизнеса.

Современный статус субъектов РФ требует использования разнообразных способов оценки их экономического потенциала и уровня развития с целью проведения активной федеральной политики, направленной на устранение межрегиональных диспропорций, укрепление экономической и политической целостности страны. Очевидно, что аргументированный диалог федерального центра и регионов по согласованию бюджетно-налоговой, кредитно-денежной, структурно-инвестиционной и социальной политики должен опираться на объективные региональные экономические индикаторы. Показатель, характеризующий межрегиональные различия налогового

потенциала регионов, должен представлять собой объем налоговых поступлений, скорректированный на различия в налоговой базе. На практике налоговую базу региона представить в качестве единого экономического показателя невозможно, так как объекты налогообложения имеют либо стоимостные, либо различные физические характеристики. Это приводит к тому, что налоговые базы разных регионов несопоставимы.

В настоящее время нет единого мнения по вопросу, какой показатель всеобъемлюще характеризует результаты экономической деятельности предприятий региона. Теоретически наиболее адекватно ее мог бы отражать валовой региональный продукт, который включает все доходы, генерируемые внутри региона, независимо от места проживания работников или регистрации юридических лиц. На практике же в показателе ВРП в основном присутствуют доходы налоговых резидентов региона.

При использовании ВРП в качестве базового показателя для расчета налоговой нагрузки необходимо обратить внимание на следующие моменты. Во-первых, ВРП не включает (или включает частично) результаты видов деятельности, направленных на выполнение общенациональных функций и не имеющих строгой территориальной привязки (осуществляемое федеральными органами власти управление, оборона, внешняя торговля и т. п.). В результате этого суммарный ВРП России заметно меньше ВВП.

Проблема состоит не только в том, что ВРП не учитывает некоторые виды деятельности, реально осуществляемые на территории региона и потому отражаемые в других региональных показателях (занятости, доходах населения, потребительских расходах, использовании земель и т. д.). Главное, что нераспределенная часть ВРП колеблется во времени и неодинакова применительно к различным регионам. Так, услуги государственного управления и международной деятельности в большей мере осуществляются в Москве, а деятельность армии – в местах дислокации воинских частей, т. е. в регионах. Таким образом, если проводить межрегиональные сопоставления по налоговой нагрузке, то необхо-

димо уменьшать ВВП на величину, не распределяемую по регионам.

Во-вторых, при использовании показателя ВРП необходимо дифференцированно подходить к учету институциональных единиц, деятельность которых выходит за границы одного региона, – трансрегиональных и транснациональных компаний. С этой точки зрения не возникает проблем только при учете деятельности чистых резидентных единиц региона – предприятий, размещенных в данном регионе и не имеющих каких-либо управленческих центров или филиалов в других регионах. В отношении же трансрегиональных и транснациональных компаний существует проблема разделения их деятельности между конкретными регионами. Для России наиболее важна региональная привязка деятельности (и соответствующих трансакций) крупных вертикально интегрированных и территориально рассредоточенных компаний в нефтегазовой промышленности, металлургии, лесном комплексе, а также использования трудовых мигрантов (их занятости, получаемых и расходуемых доходов) [2, с. 43].

В-третьих, при расчетах ВВП Госкомстат России оценивает «теневую» (теперь она официально именуется «ненаблюдаемой») экономику, но не публикует эти оценки. В то же время ряд данных региональной статистики «теневую экономику» не включают. А поскольку эта часть экономики вообще не платит налоги, то включение ее в расчет налогового бремени в качестве базового показателя искусственно занижает фактическую налоговую нагрузку. В связи с этим оценка данных отдельно по «теневой» доле ВРП позволит более корректно проводить комплексный анализ экономики региона.

В-четвертых, активное применение данных о ВРП в экономическом анализе сдерживается тем, что их публикация осуществляется менее оперативно по сравнению с другими статистическими данными, характеризующими основные социально-экономические показатели региона.

Большое значение при проведении анализа ВРП имеет отраслевая структура его распределения. В таблице 3 представлена

структура ВРП Оренбургской области за 2001–2005 гг.

Обозначенная структура ВРП определяется прежде всего тем, что в Оренбургской области ведущей отраслью экономики является промышленность: на ее долю приходится около половины общей стоимости всех производимых в области товаров и услуг. Современная структура промышленности Оренбуржья характеризуется значительным преобладанием отраслей тяжелой промышленности (92%), ведущая роль принадлежит топливно-энергетическому и металлургическому комплексам. Именно топливно-энергетический комплекс производит 55% всей промышленной продукции области. За анализируемый период удельный вес промышленности составлял в среднем 40,1% ВРП и имел тенденцию к росту, а абсолютное увеличение ВРП промышленности произошло на 48629,3 млн. руб. Наименьшая доля ВРП приходится на ЖКХ – всего 3,0%.

Доля налоговых поступлений в валовом региональном продукте является общепринятым, но не единственным показателем, отражающим различия между регионами по налоговой нагрузке.

В качестве базового показателя при определении налоговой нагрузки на экономику региона возможно использование валовой

добавленной стоимости (ВДС) и сальдированного финансового результата (СФР).

Валовая добавленная стоимость, созданная хозяйственным комплексом региона, определяется как разница между стоимостью ресурсов, приобретенных регионом, и стоимостью проданной его предприятиями продукции, которая является реальным источником формирования доходов населения региона и средств для развития его экономики. Такой подход соответствует пониманию региона как целостного хозяйственно-территориального комплекса, призванного вносить свой вклад в общую величину добавленной стоимости, создаваемой усилиями населения страны в целом. Добавленная стоимость – это валовой выпуск с учетом амортизации за минусом промежуточного потребления. Важно заметить, что добавленная стоимость является показателем, производным от ВРП.

На основании данных таблицы 4 можно сказать, что в Оренбургской области добавленная стоимость создается в основном за счет отраслей промышленности.

Сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) представляет конечный финансовый результат, выявленный на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организаций.

Таблица 3. Структура ВРП Оренбургской области по отраслям экономики за 2001–2005 гг., в процентах

Отрасли	2001	2002	2003	2004	2005
Всего ВРП	100	100	100	100	100
Промышленность	41,4	38,9	36,5	40,2	43,5
Сельское хозяйство	16,1	12,7	11,9	10,4	11,0
Строительство	8,8	8,1	6,4	6,8	7,0
Транспорт и связь	7,6	8,4	10,3	10,9	11,0
Торговля и коммерческая деятельность по реализации товаров и услуг	8,8	9,0	8,8	9,2	10,0
ЖКХ	2,1	3,0	2,2	2,3	3,0
Прочие отрасли	15,2	19,9	24,1	20,2	14,7

Таблица 4. Структура валовой добавленной стоимости по отраслям экономики Оренбургской области за 2001–2004 гг., в процентах

Отрасли экономики	2001 год	2002 год	2003 год	2004 год
Всего	100	100	100	100
Промышленность	40	39	39	47
Сельское хозяйство	16	13	13	9
Строительство	9	8	7	6
Транспорт и связь	10	10	11	10
Торговля и коммерческая деятельность по реализации товаров и услуг	9	9	9	9
Жилищно-коммунальное хозяйство	3	3	3	2
Прочие отрасли	13	18	18	17

Таблица 5. Сальдированный финансовый результат деятельности предприятий и организаций по основным отраслям экономики за 2001–2004 гг. *, в млн. руб.

Отрасли экономики	2001 год	2002 год	2003 год	2004 год
Всего	6346,7	4107,5	3315,4	19174,5
Промышленность	3931,5	3676,3	925,7	15829,0
Сельское хозяйство	723,9	- 558,7	591,3	1247,1
Строительство	90,6	- 211,6	161,5	389,9
Транспорт и связь	559,1	150,6	162,7	417,3
Торговля и коммерческая деятельность по реализации товаров и услуг	987,8	997,5	1145,2	158,3
Жилищно-коммунальное хозяйство	- 132,8	- 247,4	- 96,2	- 243,9
Прочие отрасли	186,6	300,8	425,2	1377,0

* Сальдированный финансовый результат деятельности предприятий и организаций по основным отраслям экономики рассчитывался без учета субъектов малого предпринимательства, банков, страховых компаний и бюджетных организаций.

Таблица 6. Сводный анализ налоговой нагрузки на экономику Оренбургской области за 2001-2005 гг., в процентах

Показатели		Годы				
		2001	2002	2003	2004	2005
Налоговая нагрузка по отношению к ВРП	расчетная	25,9	24,2	25,3	24,4	32,0
	фактическая	26,9	38,5	26,9	26,2	35,6
	фактическая с учетом задолженности	38,2	36,7	34,4	31,8	40,5
Налоговая нагрузка по отношению к ВДС	расчетная	28,0	26,2	28,0	25,6	-
	фактическая	31,4	33,0	30,7	28,7	-
	фактическая с учетом задолженности	41,3	39,8	37,1	33,3	-

Основная доля СФР за анализируемый период приходится на отрасли промышленности, однако в 2003 году наблюдается значительное снижение СФР, что объясняется снижением прибыли в нефтедобывающей отрасли и ростом убытков в черной металлургии. Начиная с 2004 года произошло увеличение СФР по этой отрасли более чем в 3 раза за счет роста цен на нефть на мировом рынке и оживления на рынке цветных металлов. В сельском хозяйстве за исследуемый период наблюдается увеличение сальдированного финансового результата в 2004 году более чем в два раза по сравнению с 2003 годом. Отрицательный СФР в ЖКХ указывает на неблагоприятное финансовое состояние предприятий этой отрасли.

Поскольку наибольшая доля СФР приходится на отрасли промышленности, то данный показатель может быть использован для расчета налоговой нагрузки только для этой отрасли. Это связано с тем, что коэффициент налоговой нагрузки определяется как отношение уплаченного налога на прибыль к величине СФР по промышленности. По остальным отраслям применение СФР в расчетах приведет к недостоверным результатам расчета налоговой нагрузки.

Основным моментом определения базового показателя для расчета налоговой нагрузки должно служить указание на то, что именно распределяется посредством налогообложения:

- показатель ВРП агрегирует налоговые базы трех налогов: налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц;

- показатель ВДС характеризует источник уплаты налогов (налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц), включая ЕСН, но имеются особенности по оборотным налогам (НДС и акцизы), которые учитываются не полностью (не включается, например, НДС по торговым операциям);

- показатель СФР характеризует источник уплаты подоходных налогов, но игнорирует ЕСН и оборотные налоги.

Используя обозначенные выше показатели для расчета налоговой нагрузки, проведем сравнительный анализ налоговой нагрузки на экономику региона. СФР для расчета сводной налоговой нагрузки применять не будем.

Фактическая налоговая нагрузка, рассчитанная по отношению к валовому региональ-

ному продукту и к валовой добавленной стоимости, значительно превосходит расчетную, которая определена на основе начисленных налогов. Так, в 2001 г. расчетная налоговая нагрузка по отношению к ВРП составила 25,9%, а фактическая налоговая нагрузка с учетом задолженности – 38,2%, что больше на 12,3 п.п. В 2005 г. расчетная налоговая нагрузка по отношению к ВРП составила 32%, а по поступившим налоговым платежам с учетом задолженности – 40,5% (увеличение на 8,5 п.п.). Этот результат получен благодаря улучшению контрольной работы налоговых органов, а также росту экономики региона. Оживление экономики привело к тому, что налогоплательщики погашают ранее накопленную задолженность.

Вместе с тем за анализируемый период наблюдается неустойчивая динамика налоговой нагрузки: в 2002-2004 гг. отмечено ее снижение, а в 2005 г. – существенный рост, что не вполне соответствует общероссийской тенденции сокращения налоговой нагрузки. По данным Минфина России, налоговая нагрузка на экономику страны (без учета таможенных платежей), рассчитанная по отношению к ВВП, за 2001-2005 гг. снизилась на 2,2 п.п. – с 28,47% до 26,27%, а в Оренбургской области возросла с 39,1% до 40,5%. Столь существенная разница связана, во-первых, с отмеченным выше различием между суммой ва-

ловых региональных продуктов и ВВП, что при прочих равных условиях дает более высокое значение налоговой нагрузки на регион, чем на страну в целом, во-вторых, с резко возросшими именно в 2005 г. налоговыми платежами от нефтедобывающих организаций, составившими более половины общей суммы налоговых поступлений, собранных на территории Оренбургской области. Таким образом, можно констатировать, что сопоставление налоговой нагрузки на экономику страны в целом и отдельного региона не вполне корректно.

Выбор способа расчета налоговой нагрузки на экономику региона зависит от цели анализа. Представляется, что наиболее корректен расчет налоговой нагрузки по фактически уплаченным налогам (без учета задолженности) по отношению к валовому региональному продукту, который наиболее полно отражает результаты деятельности организаций региона. С одной стороны, числитель дает информацию о налоговых платежах в условиях действующей налоговой системы, что имеет важное значение для оценки изменений в законодательстве о налогах и сборах. С другой стороны, знаменатель более близок, по сравнению с ВДС, по методике расчета к ВВП, что позволяет более точно оценить место и роль региона в формировании налоговых доходов страны.

Список использованной литературы:

1. Розанова Т.Г. Экономика региона: теория и практика. – М.: Издательство МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2004. – 360 с.
2. Гранберг А., Зайцева Ю. Производство и использование валового регионального продукта: межрегиональные сопоставления // РЭЖ. – 2002. – №10.

20.10.06 г.