

УДК 336.22  
ББК 65.261.41

А.П. Киреенко  
С.С. Быков

## ОЦЕНКА ИЗДЕРЖЕК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОСНОВЕ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Посвящена проблеме изучения издержек налогообложения. Рассматриваются состав издержек налогообложения, особенности учета и измерения различных видов издержек. Предлагается методика оценки издержек налогообложения на основе данных бухгалтерского учета.

*Ключевые слова:* издержки налогообложения, расходы на оплату труда, общехозяйственные расходы.

A.P. Kireenko  
S.S. Bykov

## TAXATION COSTS ESTIMATION BASED ON ACCOUNTING DATA

The article deals with the issue of studying taxation costs: the content of taxation costs, peculiarities of accounting, and measuring of various kinds of costs. The authors propose a taxation costs estimation technique based on accounting data.

*Keywords:* taxation costs, labour costs, administrative expenses.

Анализ современных российских публикаций по вопросам налогообложения показывает, что тема издержек налогообложения пока не привлекла к себе внимания ни законодателей, ни исследователей. Тем не менее на необходимость их скорейшего изучения указывают следующие обстоятельства. Во-первых, результаты проведенных в других странах исследований показали, что издержки налогоплательщиков, связанные с уплатой налогов, очень велики. Они в несколько раз выше, чем издержки налоговых органов на налоговое администрирование. Во-вторых, тяжесть этих издержек падает в основном на малый бизнес. Данное обстоятельство порождает среди владельцев малого бизнеса негативную реакцию и стремление к сокрытию налогов как способу снижения этих издержек.

Измерение издержек налогообложения осложняется следующими обстоятельствами. Во-первых, практически невозможно измерить моральные издержки. Единственной мерой являются те выгоды, которые налогоплательщик захочет извлечь из совершения этих издержек. Например, лозунг МНС «Заплати налоги и спи спокойно» предлагал компенсировать моральные издержки налогообложения здоровым сном. Однако в практическом плане данный вид издержек измерить невозможно.

Во-вторых, значительную часть издержек составляют затраты времени физических лиц — налогоплательщиков. Оценка таких затрат возможна на основе измерения потерь времени и данных о почасовой оплате труда. Следует отметить, что это достаточно сложная процедура с большим риском получения недостоверных результатов.

В-третьих, достаточно сложно выделить издержки, связанные с налогообложением, из общего объема издержек, связанных с ведением

бухгалтерского учета. Одна и та же учетная работа может вестись с целью предоставления информации собственникам бизнеса и с целью исчисления налогов. Поэтому сложно определить, от какого вида учетных работ могли бы отказаться налогоплательщики без ущерба для собственных интересов, если бы не требования налогового законодательства.

Измерение издержек налогообложения представляет собой непростую задачу. Данные, характеризующие эти издержки, являются внутренней информацией экономических субъектов и не входят в состав какой-либо отчетности.

В составе данных издержек можно выделить:

- расходы на оплату труда (зарплата персонала, непосредственно занятого в процессе налогообложения, а также персонала, так или иначе участвующего в этом процессе) с сопутствующими налогами и иными обязательными платежами;

- расходы на оплату услуг по вопросам налогообложения или вопросам, так или иначе связанным с налогообложением, с сопутствующими налогами и иными обязательными платежами;

- претензионные расходы, возникающие при спорах с налоговыми органами (включают в себя все издержки досудебного урегулирования споров с налоговыми органами (в том числе расходы на оплату юридических и консультационных услуг с сопутствующими налогами и обязательными платежами), государственную пошлину за обращение в суд, а также денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам, расходы, связанные с проведением осмотра доказательств на месте, расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), и другие расходы, связанные с рассмотрением дела в суде);

- прочие общехозяйственные расходы (в том числе на оборудование, компьютеры, программное обеспечение для расчетов и отчетности, канцелярские принадлежности, транспортные и почтовые расходы, банковские услуги, аренда, телефонные переговоры, электроэнергия, тепло и вода и пр.) в той части, в которой они напрямую связаны с работой специалистов, занятых исчислением налогов, а также в той части, в которой они косвенно участвуют в процессе налогообложения;

- пени за несвоевременную уплату налогов;

- штрафы за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Экономическое содержание этих издержек неодинаково: в зависимости от того, как издержки влияют на финансовые показатели несущих их субъектов, можно выделить:

- издержки, включаемые в себестоимость продукции (уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль) — расходы на оплату труда, материальные расходы и пр.;

- издержки, уплачиваемые за счет чистой прибыли, — главным образом это судебные расходы, в случаях, когда оплата поставлена в зависимость от результата, штрафы и пр.;

- издержки, перекладываемые на третьих лиц, — суммы убытков, причиненных неправомерными действиями государственных органов.

Поскольку данные обо всех хозяйственных операциях аккумулируются в соответствии с российским законодательством на счетах бухгалтерского учета, именно данные бухгалтерского учета налогоплательщика являются главным источником информации при проведении исследований издержек налогообложения. В частности, необходимые для исследования данные могут быть получены посредством:

– изучения бухгалтерской отчетности, а также аналитических регистров бухгалтерского и налогового учета по счетам 20, 23, 25, 26, 60, 62, 68, 69, 70, 76, 90, 91, 99;

– выборочного исследования первичной бухгалтерской документации по отраженным в учете операциям (в первую очередь по тем, относимость которых к вопросам налогообложения неочевидна);

– изучения приказов об учетной политике предприятий для целей налогообложения и целей бухгалтерского учета;

– анализа прочих документов, относящихся к вопросам установления размера издержек налогообложения и выявления причин их изменения (заключений и информационных писем аудиторских организаций, составленных по итогам проверки бухгалтерской отчетности; актов и решений налоговых органов различных уровней; судебных актов и т.п.).

Наблюдение за деятельностью как организаций, так и индивидуальных предпринимателей показывает, что процесс налогообложения нематериалоемок: в нем не требуются дорогостоящие запасные части, горюче-смазочные материалы, сырье или полуфабрикаты. Главное, что требуется в этом процессе, — это привлечение квалифицированного персонала. Соответственно, одной из важнейших статей издержек налогообложения любого предприятия являются расходы на оплату труда.

Данные о начисленной заработной плате и обязательных платежах по дебету аккумулируются на производственных счетах, а по кредиту — на счетах 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Впоследствии информация об осуществленных за год расходах на оплату труда отражается по коду 720 приложения к балансу ф. № 5 «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)».

Сложности с измерением издержек налогообложения наступают на стадии их детализации, в частности на подгруппы прямых и косвенных издержек. Если на предприятии есть подразделение или работники, занимающиеся исключительно налогообложением, проблем с отнесением их заработной платы и сопутствующих платежей на издержки налогообложения не возникает.

Однако в отношении расходов на оплату труда персонала, косвенно задействованного в налогообложении (главный бухгалтер, секретарь, руководитель и прочий общехозяйственный персонал), возникают сложности с определением критерия, на основе которого следует определять долю их заработной платы, приходящейся на издержки налогообложения.

Считаем, что самым точным критерием, позволяющим распределить расходы на оплату труда работников, косвенно занятых в налогообложении, является доля трудозатрат отдельного лица (или всего подразделения) «на налогообложение» в совокупном объеме трудозатрат. При этом определение этой доли может осуществляться либо на основании данных управленческого учета (если каждый работник в отношении своего рабочего времени ведет табель с присвоением маркера расходов каждому часу потраченного времени), либо на основании простого опроса работника. При этом, на наш взгляд, только данные управленческого учета позволят выявить все явные и неявные издержки налогообложения в форме заработной платы.

Поскольку постановка управленческого учета на предприятии в части выявления доли расходов на оплату труда, относимых на налогообложение, — процедура дорогостоящая, а опрос каждого работника затруднителен, альтернативным критерием может выступить экспертная

оценка компетентными работниками предприятия доли трудозатрат «на налогообложение». Определение доли может осуществляться как в целом по предприятию (если трудовая нагрузка и функции персонала распределены равномерно и специализация отсутствует), так и по подразделениям или конкретным лицам (если велика доля узких специалистов).

При этом определение такой доли на основе удельного веса зарплаты тех или иных работников в совокупном фонде оплаты труда либо их количества в общей штатной численности, по мнению авторов, недопустимо, поскольку, с одной стороны, сложно выявить группу лиц, зарплата или количество которых станет исходной величиной при расчетах, а с другой стороны, это не позволит выявить реальное положение дел относительно трудозатрат прочего персонала.

Поскольку большинство расходов на оплату труда носит характер текущих, необходимости в распределении этих затрат по периодам нет.

Среди прочих проблем выявления и измерения рассматриваемого вида издержек налогообложения считаем необходимым также обратить внимание на то, что зачастую расходы на оплату труда «маскируются» под иные расходы, в частности под компенсационные выплаты, не облагаемые согласно законодательству РФ налогом на доходы физических лиц. Несмотря на то что этот налог уплачивается за счет работника, предприятия, будучи, как правило, заинтересованными в повышении своей конкурентоспособности на рынке труда, идут навстречу своим работникам и могут оформлять проезд и проживание к месту отдыха и обратно как командировку, а отпускные выдать суточными. Аналогичным образом расходы предприятия на организацию питания персонала не попадут в облагаемую НДС базу конкретного физического лица, если невозможно выявить налоговую базу по конкретному лицу, как, впрочем, и организация проезда к месту работы и обратно на автобусе. В этом случае названные расходы предприятия не попадут в разряд расходов на оплату труда, что может привести в итоге к искажениям в расчетах.

В этой связи, мы полагаем, необходимо введение коэффициента «скрытой заработной платы», отражающего соотношение между совокупным официальным фондом оплаты труда и совокупными скрытыми выплатами, фактически увеличивающими расходы предприятия на оплату труда. Поскольку официальные данные о размере и структуре таких выплат, как правило, не афишируются, определение данного коэффициента осуществляется на основе экспертных оценок компетентных работников предприятия или опроса целевой группы из состава персонала.

Принимая во внимание все сказанное выше относительно особенностей учета и измерения издержек налогообложения в форме расходов на оплату труда, мы предлагаем следующую схему исчисления их размера в отношении предприятия, система учета которого не позволяет вычислить трудозатраты «на налогообложение» только на основе данных бухгалтерского учета (рис. 1).

Следующим видом издержек, на особенности оценки которых хотелось бы обратить внимание, являются общехозяйственные расходы, а точнее, «прочие общехозяйственные расходы». Учетная деятельность связана как с расходами на оплату труда управленческого персонала, так и с материальными затратами: она требует соответствующих помещений (с освещением, горячим и холодным водоснабжением, отоплением и кондиционированием), оборудования различного назначения (требующего программного обеспечения и сопровождения), мебели, канцелярских товаров и подобных атрибутов рабочего места квалифицированного специалиста.



Рис. 1. Издержки налогообложения в форме расходов на оплату труда

В российской системе бухгалтерского учета для сбора сведений о такого рода затратах (расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом) планом счетов предусмотрен счет 26 «Общехозяйственные расходы». Соответственно, источником данных о такого рода издержках может служить журнал проводок по счету 26, а также бухгалтерская отчетность предприятия (информация о размере управленческих расходов по итогам года отражается по строке 040 отчета о прибылях и убытках).

Вместе с тем при вычленении названных расходов из состава общехозяйственных необходимо учесть ряд особенностей (табл.).

**Соотношение общехозяйственных (управленческих) расходов в терминах бухгалтерского учета и издержек налогообложения в форме прочих общехозяйственных расходов**

Общехозяйственные (управленческие) расходы в терминах бухучета				
Зарплата управленческого персонала, задействованного в процессе налогообложения, с сопутствующими налогами и обязательными платежами	Издержки налогообложения в форме расходов на консультационное обслуживание	Часть претензионных расходов по вопросам налогообложения (в том числе стоимость юридических услуг по досудебному урегулированию споров)	Прочие общехозяйственные (управленческие) расходы	
			Прочие общехозяйственные (управленческие) расходы, не имеющие отношения к налогообложению	Издержки налогообложения в форме прочих общехозяйственных (управленческих) расходов
				Прямые

В первую очередь необходимо выделить прямые издержки налогообложения в форме общехозяйственных расходов. К ним, в частности, можно отнести расходы подразделений управляющих органов предприятия, в функции которых входит исключительно ведение налогового учета, составление налоговой отчетности, уплата налогов, взаимодействие с налоговыми органами и судом по спорным вопросам исчисления налогов и иные подобные функции (оплата услуг по сопровождению программных продуктов, связанных с налогообложением (в том числе позволяющие сдавать отчетность по телекоммуникационным каналам связи), оплата почтовых услуг (если в качестве корреспонденции выступает налоговая отчетность или документы, предоставляемые в инспекцию на проверку по требованию), транспортные услуги, если они связаны с доставкой кого-то (например, инспектора на проверку или бухгалтера в инспекцию) или чего-то,



непосредственно связанного с налогообложением, а также иные общехозяйственные расходы, непосредственно связанные с налогообложением).

Схема учета и измерения издержек налогообложения в форме общехозяйственных расходов определения их величины представлена на рис. 2.

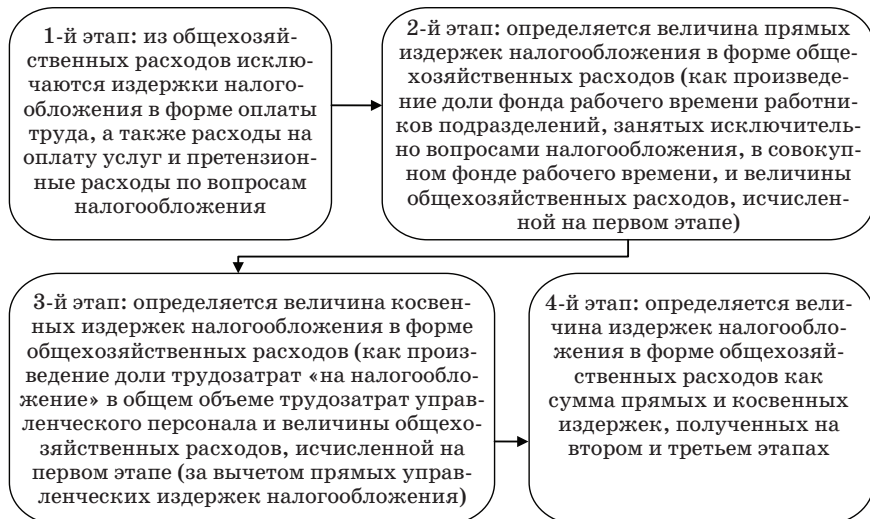


Рис. 2. Схема определения величины издержек налогообложения в форме прочих общехозяйственных расходов

Однако большая часть издержек налогоплательщика связана с расходами на оплату услуг третьих лиц — аудиторских, консалтинговых, юридических и иных подобных фирм, компенсирующих какие-либо недостатки внутренней деятельности, связанной с налогообложением.

Связь таких расходов с налогообложением, как правило, очевидна, они относятся к прямым издержкам налогообложения. Вместе с тем анализ общехозяйственных расходов на предмет выявления такого рода издержек может усложняться тем, что система учета не позволяет их выделять среди прочих, а ответственные лица предприятия не помнят, какие расходы, понесенные в прошлом, можно отнести к такой категории. В подобной ситуации единственным выходом становится исследование всех операций, отраженных по счету 26 «Общехозяйственные расходы», с последующей проверкой первичных документов (договоров, актов, запросов) по интересующим операциям.

Отдельную группу составляют издержки налогообложения в форме претензионных расходов. В связи с конфликтностью ситуации, в которой возникают эти издержки (лишь в случае наличия спора с налоговыми органами), они наиболее заметны для налогоплательщиков, даже если незначительны по величине. Информация о них по общему правилу должна аккумулироваться по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»; вместе с тем в состав данной группы издержек может входить стоимость услуг по договорам, в связи с чем стоимость этих услуг может быть также отражена по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Следующим видом издержек налогообложения являются пени за несвоевременную уплату налогов и штрафы за нарушение законодательства о налогах и сборах. Несмотря на то что пени уплачиваются государству и по своей сути являются мерой компенсации неполученных доходов ввиду временной стоимости денежных средств, мы полагаем, их также необходимо относить к издержкам налогообложения.

Главным аргументом в данном случае выступает то, что проценты, уплачиваемые по кредитному договору, заключенному в связи с необходимостью уплаты налога, следовало бы отнести к издержкам налогообложения исходя из сформулированного нами понятия: эти расходы были понесены по причине налогообложения и сверх суммы налога. Однако уплата пеней вместо сумм процентов не меняет их сути — это плата за пользование чужими денежными средствами, изменяется лишь кредитор (им становится государство).

Среди особенностей измерения этого вида издержек следует отметить следующую: исчисление пеней и штрафов налогоплательщиком самостоятельно не осуществляется. Данные о состоянии расчетов с бюджетом и соответствующие программные продукты есть у налоговых органов, поэтому в обычных условиях сумма пеней и штрафов уплачивается на основании требования налогового органа или иной информации, полученной налогоплательщиком от инспекции; перерасчет пени налогоплательщиком осуществляется лишь в тех случаях, когда между налогоплательщиком и налоговым органом существуют принципиальные разногласия в величине налоговых обязательств или в расчете пени налоговым органом были допущены арифметические ошибки.

Источником информации о величине уплаченных пеней служат счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (конкретный субсчет определяется налогоплательщиком самостоятельно при утверждении рабочего плана счетов либо не определяется вообще и уплата пени отражается по счету уплаты соответствующего налога). По своим признакам пени относятся к прямым издержкам налогообложения, поэтому определение их величины не требует специальных корректировок.

Несмотря на имеющиеся сложности, изучение издержек налогообложения является необходимым. Существующие в настоящее время правила начисления и учета налогов, формы и методы контроля деятельности налогоплательщиков оказывают негативное влияние на предпринимательство, особенно в сфере малого бизнеса. Снижение данного вида издержек должно стать одним из приоритетов налоговой политики, проводимой нашим государством. Любые изменения в налоговое законодательство должны вноситься только после оценки влияния на величину и распределение издержек налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Игнорирование данного обстоятельства может привести к тому, что снижение ставок налогов не приведет к желаемому росту производства, развитию предпринимательства и сокращению теневой экономики.

#### Информация об авторах

*Киреенко Анна Павловна* — доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, e-mail: kireenko-ap@isea.ru.

*Быков Степан Сергеевич* — кандидат экономических наук, старший преподаватель, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, e-mail: bstepan@yandex.ru.

#### Authors

*Kireenko Anna Pavlovna* — Doctor of Economics, Professor, Vice-Rector for Research, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: kireenko-ap@isea.ru.

*Bykov Stepan Sergeevich* — PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: bstepan@yandex.ru.