

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Толмачева О.И.¹, Асриян М.А.² Email: Tolmacheva655@scientifictext.ru

¹Толмачева Ольга Иннокентьевна – кандидат экономических наук, доцент;

²Асриян Марина Артуровна – магистрант,

кафедра учета, анализа и аудита,

Кубанский государственный технологический университет,

г. Краснодар

Аннотация: в статье рассмотрены методики определения налоговой нагрузки организации (методика Департамента налоговой политики Минфин РФ; методика М. Крейниной; методика А. Кадушина и Н. Михайловой; методика Е.А. Кировой; методика М.И. Литвина; методика О.Ф. Пасько; методика Т.К. Островенко), а также отличия порядка определения финансовых показателей, используемых для расчета налогового бремени, произведен перерасчет данных показателей на примере конкретной организации и дана оценка влияния показателей на изменение уровня налоговой нагрузки.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, вновь созданная стоимость, выручка от продаж, совокупный доход, налоговый учет, бухгалтерский учет.

METHODICAL ASPECTS OF THE ESTIMATION OF TAX LOAD AND THE USE OF TAX ACCOUNT DATA WHEN DETERMINING THE TAX LOAD OF THE ORGANIZATION

Tolmacheva O.I.¹, Asriyan M.A.²

¹Tolmacheva Olga Innokentievna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor;

²Asriyan Marina Arturovna – Undergraduate,

DEPARTMENT OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT,

KUBAN STATE TECHNOLOGICAL UNIVERSITY,

KRASNODAR

Abstract: the article discusses the methods for determining the tax burden of an organization (method of the Tax Policy Department of the Ministry of Finance of the Russian Federation; method of M. Kreinina; method of A. Kadushin and N. Mikhailova; method of E. A. Kirov; method of M. I. Litvin; method of O. F. Pasko; T. K. Ostrovenko's methodology), as well as differences in the procedure for determining the financial indicators used to calculate the tax burden, recalculated these indicators by the example of a particular organization and evaluated the impact of the indicators on the change in the level of tax burden. dressing.

Keywords: tax burden, newly created value, sales revenue, total income, tax accounting, accounting.

УДК 336.22

Налоговая нагрузка организации имеет важное значение для организации и необходима при проведении мероприятий по оптимизации налогообложения, эффективность которых выступает снижением показателя налоговой нагрузки организации.

Налоговая нагрузка – это основной показатель, применяемый для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние организации, а в масштабах страны он отражает влияние налоговой системы на экономический рост. Поэтому важно уделять внимание оценке и оптимизации налоговых платежей в рамках налогового планирования в организации [1].

Рассмотрим основные методики оценки налоговой нагрузки предприятий :

– методика Департамента налоговой политики Минфин РФ;

– методика М. Крейниной;

– методика А. Кадушина и Н. Михайловой;

– методика Е.А. Кировой;

– методика М. И. Литвина;

– методика О. Ф. Пасько;

– методика Т. К. Островенко.

Департаментом налоговой политики Минфина России разработана собственная методика. В соответствии с данной методикой тяжесть налоговой нагрузки необходимо оценивать отношением всех уплачиваемых налогов к суммарной выручке от реализации. Формула выглядит следующим образом

$$НБ = (\text{Нобщ} : \text{Вобщ}) \times 100\%, \quad (1)$$

где Нобщ – общая сумма налогов, тыс. руб;
Вобщ – выручка, тыс. руб.

Достоинство методики заключается в определении уровня расходов налогообложения относительно организации. Однако, при расчете данной методики будет полезен расчет по отдельным видам налогов.

Методика не характеризует влияние налогов на финансовое состояние предприятия, что является ее недостатком.

М.Н. Крейнина предложила методику оценки налоговой нагрузки, в которой находится сопоставление налога и источника его уплаты. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени [2].

Налоговая нагрузка по методике М.Н. Крейниной рассчитывается по формуле 1.2

$$НБ = (В - С_p - П_ч) : (В - С_p) \times 100\%, \quad (2)$$

где C_p - затраты за вычетом косвенных налогов рассчитывается по формуле

$$(C_p) = C/c - \text{НДС по приобретенным ценностям}, \quad (3)$$

где C/c - себестоимость, тыс. руб;

$П_ч$ – чистая прибыль, тыс. руб;

$В$ – выручка.

Достоинством методики является отражение влияния прямых налогов на финансовые результаты организации.

Однако, методика не позволяет провести анализ воздействия косвенных налогов на финансовые результаты организации. Следовательно, НДС и акциз не принимаются к рассмотрению, как налоги влияющие на прибыль организации.

Согласно методики, разработанной А. Кадушиным и Н. Михайловой, налоговое бремя следует определять по отношению к добавленной стоимости (ДС), которая является источником дохода предприятия и соответственно источником уплаты налогов [3].

$$ВСС = В - МЗ - АМ + Вд - Вр, \quad (4)$$

$$ДС = ВСС + АМ, \quad (5)$$

где $В$ – выручка, тыс. руб;

$МЗ$ – материальные затраты, тыс. руб;

$АМ$ – амортизация основных средств, тыс. руб;

$Вд$ – внереализационные доходы, тыс. руб;

$Вр$ – внереализационные расходы, тыс. руб.

В связи с тем, что долевое распределение представленных компонентов на различных организациях различно, авторы вводят следующие структурные коэффициенты.

$$K_o = ДС : В, \quad (6)$$

$$K_{зп} = ЗП : ДС, \quad (7)$$

$$K_{ам} = АМ : ДС, \quad (8)$$

где $ЗП$ – фонд заработной платы с НДФЛ и социальных выплат, тыс. руб;

$В$ – выручка, тыс. руб;

$АМ$ – амортизация основных средств, тыс. руб;

Доктор экономических наук Е.А. Кирова считает, что применять выручку от реализации продукции как базу для исчисления налоговой нагрузки организации недостаточно корректно. Прежде всего, предлагается различать абсолютную и относительную нагрузку [4].

По методике Е.А. Кировой, учет отчислений на социальные нужды и недоимку в налоговой нагрузке, необходимо сравнивать с ее добавленной стоимостью.

Е.А. Кирова предлагает рассчитать вновь созданную стоимость по следующей формуле

$$Дн = ((НП + СО) : ВСС) \times 100\%, \quad (9)$$

где $НП$ – сумма всех уплаченных налогов и социальных платежей, тыс. руб;

$СО$ – затраты на оплату труда с отчислениями на страхование, тыс. руб;

ВСС – вновь созданная добавленная стоимость, тыс. руб.

Достоинство методики заключается в том, что она позволяет производить сравнительный анализ налоговой нагрузки предприятий независимо от ее отраслевой принадлежности, а также налоговое бремя оценивается относительно источника уплаты.

Недостаток в том, что она не позволяет прогнозировать изменения деловой активности предприятия в зависимости от количества налогов, налоговых ставок и льгот.

Далее рассмотрим методику М.И. Литвина, в которой он связывает показатель налоговой нагрузки с числом налогов и других обязательных платежей, структурой налогов организации, механизмом взимания налогов [5].

Показатель налоговой нагрузки (Т) организации рассчитывается по формуле

$$T = \text{Нобщ} : \text{Собщ} \times 100\%, \quad (10)$$

где Нобщ - сумма налогов, тыс. руб;

Собщ - сумма источника средств для уплаты, тыс. руб.

Налоговая нагрузка связана с числом налогов и других обязательных платежей, механизмом их взимания, а также структурой налогов, учитывает особенности конкретного предприятия, что является достоинством данной методики. Однако использовать в составе налоговых расчетов предприятия НДС/Л является не корректно.

Рассмотрим методику О. Ф. Пасько, основные принципы которой заключаются в следующем: в расчет включаются все налоговые платежи, подлежащие перечислению организацией в бюджет и внебюджетные фонды; налог на доходы физических лиц не включается в расчет, поскольку организация выступает лишь налоговым агентом при его уплате; общим знаменателем, с которым соотносятся налоговые платежи, является добавленная стоимость продукции [6].

Налоговая нагрузка (НН) рассчитывается следующим образом

$$НН = (\text{НП} : (\text{ДС} - \text{КБ})) \times 100 \%, \quad (11)$$

где НП – налоговые платежи, тыс. руб;

КБ – заемные средства, тыс. руб;

ДС – денежные средства, тыс. руб.

Методика О.Ф. Пасько определяет удельный вес налогов, в общем объеме полученной денежной массы, что является ее достоинством [6].

Т.К. Островенко разделил в методике показатели налоговой нагрузки на частные и обобщающие. К обобщающим показателям отнесены: налоговая нагрузка на доходы предприятия (ННд), налоговая нагрузка на собственный капитал (ННск), налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения (ННп) [7].

Вышеуказанные показатели рассчитываются соотношением налоговых издержек, то есть, величины налогов, подлежащих уплате в бюджет, к соответствующим показателям.

$$НН = \text{НИ} / \text{Источник} \quad (12)$$

где НИ – налоговые издержки, тыс. руб;

НН – налоговая нагрузка, тыс. руб

Достоинством методики является дифференцированный выбор способов оптимизации налоговой нагрузки за счет воздействия на различные элементы, включенные в ее расчет.

Также у методики есть и недостаток, методика не позволяет определить совокупный уровень налоговой нагрузки.

Таким образом, каждый из рассмотренных подходов по-своему применим среди организаций, однако для каждой отрасли экономики необходимо найти «критическую точку» налоговой нагрузки, т.е. разработать отраслевые нормативы предельной налоговой нагрузки, основанные на анализе доли материальных затрат, затрат на оплату труда и амортизации в добавленной стоимости. Нормативы должны иметь максимальные и минимальные значения и применяться в зависимости от бюджетных потребностей, а также приоритетов экономического развития отраслей.

Не смотря на то, что налоги являются элементом налогового учета и рассчитываются по данным налогового учета, многие методики расчета налоговой нагрузки используют в качестве финансовых показателей, значения, рассчитанные по данным бухгалтерского учета.

Различия в определении показателей связаны с разным порядком формирования доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах и возникают в следующих случаях:

- определение момента совершения операции (переход прав собственности);
- безвозмездная передача товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- безвозмездное получение товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- определение места совершения операций (для целей налогообложения НДС признается только территория РФ);
- выдача товарных займов и т.д.

Следовательно, величина выручки в налоговом и бухгалтерском учете имеет различную величину.

Рассмотрим расчет налоговой нагрузки на примере конкретной организации, используя показатели налогового и бухгалтерского учета (таблица 1).

Таблица 1. Расчет налоговой нагрузки

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет по налогу на прибыль	Налоговый учет по НДС	Отклонение налогового учета от бухгалтерского учета	
				по налогу на прибыль	по НДС
Выручка от продаж, тыс. руб	1861653	1861653	1812552	0	-49101
Внереализационные доходы, тыс.руб	52303	65100	65100	12797	12797
Внереализационные расходы, тыс.руб	8973	17683	17683	8710	8710
Амортизация, тыс.руб	4371,16	2621	2621	-1750,16	-1750,16
Материальные затраты, тыс.руб	10793,36	10793,36	10793,36	0	0
Вновь созданная стоимость, тыс.руб	1889818,48	1895655,64	1846554,64	5837,16	-43263,84
Добавленная стоимость, тыс. руб	1894189,64	1898276,64	1849175,64	4087	-45014
Налог на прибыль, тыс.руб	8622	8622	x	0	x
НДС, тыс.руб	195075	x	195075	x	0
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль по выручке, %	0,46	0,46	x	0	x
Налоговая нагрузка по НДС по выручке, %	10,48	x	10,76	x	0,28
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль по вновь созданной стоимости, %	0,46	0,45	x	-0,01	x
Налоговая нагрузка по НДС по вновь созданной стоимости, %	10,32	x	10,57	x	0,25
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль по добавленной стоимости, %	0,47	0,45	x	-0,02	x
Налоговая нагрузка по НДС по добавленной стоимости, %	10,30	x	10,55	x	0,25

По данным таблицы 1 видно, что выручка от продаж по данным бухгалтерского учета и данным налоговой декларации по налогу на прибыль совпадают и составили 1861653 тыс. руб. Выручка по данным декларации по НДС составляет 1812552 тыс. руб, что на 49101 тыс. руб больше выручки от продаж по бухгалтерскому учету.

Разница между данными бухгалтерского и налогового учета может быть связана с: возвратами покупателей или возвратами поставщикам, необлагаемые НДС доходы, а также разные периоды признания доходов при реализации или приобретении товара.

Налоговая нагрузка по выручке по налоговому учету относительно бухгалтерского учета по налогу на прибыль остается неизменной, а по НДС увеличилась на 0,28%.

Налоговая нагрузка по вновь созданной стоимости по налоговому учету увеличилась по НДС на 0,25% и уменьшилась по налогу на прибыль на 0,01%.

Такая же тенденция наблюдается при расчете налоговой нагрузки по добавленной стоимости по налоговому учету: на 0,25% увеличился показатель по НДС и на 0,02% снизился по налогу на прибыль снизилась.

Налоговое бремя по налогу на добавленную стоимость составляет более 10% относительно выручки от продаж. Организации необходимо внедрение надзора по налоговым вопросам, которая должна осуществляться на уровне высшего руководства. Необходимо ввести налоговое планирование на организации, для внедрения проекта сначала нужно провести оценку со стороны специалистов области финансового и налогового менеджмента.

Список литературы / References

1. Федоров Е.А. Управление налоговым бременем: учеб. пособие. М.: ИНФРА – М, 2015. 396 с.
2. Орлова В.М. Современные методики расчета налоговой нагрузки на предприятии / В.М. Орлова. Москва: Налоги, 2015. 293 с.
3. Вылкова Е.С. Налоговое планирование. Теория и практика: учебник для вузов / Вылкова Е.С. 2–е издание, перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2014. 660 с.
4. Долгих И.Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / Долгих И.Н. М.: Финансы и кредит, 2013. 223 с.
5. Колесень Е.В. Взаимосвязь процесса налоговой оптимизации с уровнем налоговой нагрузки и налоговыми рисками / Колесень Е.В. М.: Издательство Юрайт, 2014. 328 с.
6. Пасько О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию / О.Ф. Пасько // Налоговый вестник, 2015. № 6. 117 с.
7. Островенко Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы: учебное пособие, 2015. 269 с.