

# ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ И РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЛУЧШЕНИЮ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ И СНИЖЕНИЮ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ

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

<sup>1</sup>Толмачева Ольга Иннокентьевна – кандидат экономических наук, доцент;

<sup>2</sup>Асриян Марина Артуровна – магистрант,

кафедра учета, анализа и аудита,

Кубанский государственный технологический университет,

г. Краснодар

**Аннотация:** в статье рассмотрены данные налоговой нагрузки по следующим методикам: методика Департамента налоговой политики Минфин РФ; методика А. Кадушина и Н. Михайловой; методика Т.К. Островенко. На основании оценки налоговой нагрузки на примере конкретной организации предложены методы оптимизации налогообложения, а именно совершенствование учетных регистров для целей налогообложения и изменение учетной политики с целью снижения налоговой нагрузки организации.

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка, вновь созданная стоимость, добавленная стоимость, выручка от продаж, оптимизация налогообложения, учетные регистры, учетная политика, метод списания ТМЦ.

## ESTIMATION OF THE TAX LOAD OF THE ORGANIZATION AND RECOMMENDATIONS TO IMPROVE THE INFORMATION AND ANALYTICAL SUPPORT OF MANAGEMENT AND REDUCE THE TAX LOAD OF THE ORGANIZATION

Tolmacheva O.I.<sup>1</sup>, Asriyan M.A.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Tolmacheva Olga Innokentievna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor;

<sup>2</sup>Asriyan Marina Arturovna – Undergraduate,

DEPARTMENT OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT,

KUBAN STATE TECHNOLOGICAL UNIVERSITY,

KRASNODAR

**Abstract:** the article discusses the tax burden data on the following methods: the methodology of the Tax Policy Department of the Ministry of Finance of the Russian Federation; the technique of A. Kadushin and N. Mikhailova; methodology tk Ostvenko. Based on the assessment of the tax burden on the example of a particular organization, methods for optimizing taxation are proposed, namely, improving accounting records for tax purposes and changing accounting policies in order to reduce the organization's tax burden.

**Keywords:** tax burden, newly created value, value added, sales revenue, tax optimization, accounting registers, accounting policies, method of writing off inventories.

УДК 336.22

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].

В настоящее время в Российской Федерации не разработано общепринятой методики исчисления налоговой нагрузки организаций. В экономической литературе и в практике авторы используют разные методики определения налоговой нагрузки. Различие их определяется в составе налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки [2].

Проанализируем налоговую нагрузку ООО «Апрель Кубань», для этого мы используем следующие методики:

- методика Департамента налоговой политики Минфин РФ;
- методика А. Кадушина и Н. Михайловой;
- методика Т.К. Островенко.

Для определения налоговой нагрузки по методике Департамента налоговой политики необходимы следующие экономические показатели, представленные в таблице 1.

Таблица 1. Расчет налоговой нагрузки по методике Департамента налоговой политики РФ

Показатель	На 31.12.2015 г.	На 31.12.2016 г.	На 31.12.2017 г.	Абсолютные отклонения 2017 г.
------------	---------------------	---------------------	---------------------	----------------------------------

				<b>к 2015 г.</b>
Выручка (Вобщ), тыс. руб.	367527	1225727	1861653	1494126
Общая сумма налогов (Н общ), тыс. руб.	52650,55	160275	258492,88	205842,3
Налоговая база, %	14,33	13,08	13,89	0,44

Налоговая нагрузка определяется по формуле

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

где Нобщ – общая сумма налогов, тыс. руб;

Вобщ – выручка, тыс. руб.

Доля налоговых обязательств ООО «Апрель Кубань» в выручке составляет за 2017 год 13,89%, то есть около 14% от выручки предприятие отдает на налоговые отчисления. И по данной методике налоговое бремя уменьшается с каждым годом.

Методика А. Кадушина и Н. Михайловой предполагает для расчета ввод дополнительных экономических данных, представленных в таблице 2.

Таблица 2. Экономические показатели для расчета налоговой нагрузки по методике А. Кадушина и Н. Михайловой

Показатель	На 31.12.2015 г.	На 31.12.2016 г.	На 31.12.2017 г.	Абсолютные отклонения 2017 г. к 2015 г.
Выручка (В), тыс. руб	367527	1225727	1861653	1494126
Затраты на оплату труда с учетом отчислений на страхование и НДФЛ (ЗП), тыс. руб	17585,68	39226,02	70912,46	53326,78
Амортизация (АМ), тыс. руб	2195,99	7003,27	4371,16	2175,17
Материальные затраты (МЗ), тыс. руб	5686,97	15249,43	10793,36	5106,39
Внереализационные доходы (Вд), тыс. руб	8319,38	45581,89	65100,10	56780,72
Внереализационные расходы (Вр), тыс. руб	3228,80	6798,35	17682,54	14453,74
Чистая прибыль (Чп), тыс. руб	-3046	-1391	33993	37039
Общая сумма налогов, тыс. руб	52650,55	160275	258492,88	205842,3

Эти показатели необходимы для расчета вновь созданной стоимости (ВСС); добавленной стоимости (ДС); структурных коэффициентов Ко, Кзп, Кам; стоимости чистых активов (С.Ча) и налоговой базы (НБ).

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

$$ДС = ВСС + АМ, \quad (5)$$

$$Ко = ДС : В, \quad (6)$$

$$Кзп = ЗП : ДС, \quad (7)$$

$$Кам = АМ : ДС, \quad (8)$$

$$Ст. Ч_а = А - П, \quad (9)$$

$$НБ = ( Нобщ : Ст. Ч_а ) : ( ЧП : Ст. Ч_а ), \quad (10)$$

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.;

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

А – итога активы (строка 1600 бухгалтерского баланса), тыс. руб.;

П - итога пассивы (строка 1500 бухгалтерского баланса), тыс. руб.

Нобщ – сумма всех налогов,

ЧП – чистая прибыль

Результаты возведем в таблицу 3.

Таблица 3. Результаты расчета налоговой нагрузки по методике А. Кадушина и Н. Михайловой

Показатель	На 31.12.2015г.	На 31.12.2016г.	На 31.12.2017г.	Абсолютные отклонения 2017г. к 2015г.
Вновь созданная стоимость, тыс.руб.	364734,62	1242257,84	1893906,04	1529171,42

Добавленная стоимость, тыс. руб.	366930,61	1431261,11	1898277,20	1531346,59
Ко (доля стоимости в выручке)	0,998	1,168	1,020	0,022
Кзп (доля затрат на оплату труда)	0,048	0,027	0,037	-0,011
Кам (доля амортизационных отчислений в ДС)	0,006	0,005	0,002	-0,004
Стоимость чистых активов, тыс. руб.	- 5121	- 6513	27480	32601
Налоговая база, тыс. руб.	-17,29	-115,22	7,60	24,89

Расчет структурных коэффициентов в 2017 году показал, что доля добавленной стоимости в выручке составляет 102%, доля затрат на оплату труда с учетом единого социального налога и отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в добавленной стоимости составляет 3,7 %, а доля амортизационных отчислений в добавленной стоимости 0,2%

По результатам расчетов выявлено, что в 2017 году налоговая нагрузка составила 7,60%, что говорит о повышенном значении и постепенным ее увеличением с каждым годом.

Далее произведем расчеты по методике Т. К. Островенко. Особенность данной методики заключается в том, что показатели разложены на частные и обобщающие, методика позволяет с различной степенью детализации и в зависимости от поставленной управленческой задачи, рассчитать налоговую нагрузку.

В таблице 4 отразим основные экономические показатели, необходимые для расчета налоговой нагрузки по методике Т.К. Островенко.

Таблица 4. Основные экономические показатели, необходимые для расчета налоговой нагрузки по методике Т.К. Островенко

Показатель	На 31.12.2015	На 31.12.2016	На 31.12.2017
	г.	г.	г.
Выручка от продаж, тыс. руб	367527	1225727	1861653
Полная себестоимость, тыс. руб	375469	1264418	1865916
Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб	-3046	-1344	42615
Чистая прибыль (убыток), тыс. руб	-3046	-1391	33993
Среднесписочная численность персонала, чел.	223	337	402
Налоговые издержки, в т.ч.	47467,36	147709,91	235935,92
– налог на добавленную стоимость, тыс. руб	39830,03	129493,87	195070,90
– налог на доходы физических лиц, тыс. руб	2438,33	5589,86	9673,47
– налог на прибыль, тыс. руб	-	47,19	8622,00
– прочие налоги и сборы, тыс. руб	15,81	13,83	12,60
– страховые взносы, тыс. руб	5183,19	12565,16	22556,95
Среднегодовая валюта баланса	191936	470424	550462
Среднегодовая величина собственного капитала	- 5122	-6513	27480

На основании таблицы 4 рассчитаем частные и обобщающие показатели данной методики, применив формулу

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

где НИ – налоговые издержки, тыс. руб.;

НН – налоговая нагрузка, тыс. руб.

Таблица 5. Налоговая нагрузка на ООО «Апрель Кубань» за 2015-2017гг. по методике Т.К. Островенков процентах

Показатели	На 31.12.2015 г.	На 31.12.2016 г.	На 31.12.2017 г.	Абсолютное отклонение	
				2017г. от 2016г.	2017г. от 2015г.
Обобщающие показатели налоговой нагрузки:					
Налоговая нагрузка на доходы предприятия	13,00	12,10	12,64	0,54	-0,36
Налоговая нагрузка на финансовые ресурсы предприятия	24,73	31,40	42,86	11,46	18,13
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	-1558,35	-10990,32	84,33	1642,68	11074,65
Налоговая нагрузка на собственный капитал	-926,74	-2267,93	858,57	3126,50	1785,31
Налоговая нагрузка на количество работников	21,29	43,83	58,69	14,86	37,40
Частные показатели налоговой нагрузки:					

Налоговая нагрузка на реализацию товаров	12,64	11,68	12,65	0,97	0,01
Налоговая нагрузка на финансовый результат	-	-3,39	20,33	23,72	20,33

Проанализировав данные таблицы, можно сделать вывод, что налоговая нагрузка на предприятие ООО «Апрель Кубань» в зависимости от налога и источника его уплаты носит различный характер.

Показатель налоговой нагрузки на доходы предприятия в 2017 году относительно 2016 увеличился, что связано с общим увеличением налоговых издержек.

Налоговая нагрузка на финансовые ресурсы предприятия также имеет положительную динамику, рост данного показателя связан с ростом налоговых затрат в этом периоде.

Нагрузку на прибыль до налогообложения предприятия, которая в 2016 и 2015 годах имели отрицательное значение, связанное с убытками организации, в 2017 году увеличилась и составила 84,33%.

Налоговая нагрузка на реализацию товаров и налоговая нагрузка на финансовый результат имеет положительную динамику и в 2017 году показатель составил 12,65% и 20,33%, соответственно.

Подводя итоги, можно сделать вывод, что каждая методика отражает по-разному долю налоговой нагрузки и соответственно имеет свои плюсы и минусы в расчетах, но в целом можно отметить, что на предприятие ООО «Апрель Кубань» налоговая нагрузка имеет большое значение и поэтому ее необходимо регулировать.

Одними из методов оптимизации налогообложения могут послужить:

- совершенствование учетных регистров для целей налогообложения;
- изменение учетной политики с целью снижения налоговой нагрузки организации.

Рассмотрим рекомендацию по изменению учетной политики с целью снижения налоговой нагрузки организации.

Учетная политика представляет собой определенные принципы, практические приемы и правила, принятые хозяйствующим субъектом для формирования бухгалтерского и налогового учета, подготовки финансовой отчетности.

При разработке учетной политики необходимо учитывать специфику деятельности организации.

В учетной политике ООО «Апрель Кубань» закреплена метод списания ТМЦ по средней стоимости. Для повышения своей экономической безопасности и конкурентоспособности организация закупает товары у различных поставщиков. При этом стоимость поступающих партий того или иного вида товара варьируется из-за колебания курсов валют. (Поставщики работают с иностранными компаниями). В связи с чем может быть экономически выгоднее применять метод списания ТМЦ методом ФИФО.

Организация стремится к соответствию налогового и бухгалтерского учета, а данный метод будет более «чувствительный» к расходам организации на закупаемые ТМЦ.

По данным организации сумма списанной себестоимости по средней стоимости составила 50339,9 рубля, по нашим расчетам при использовании метода ФИФО, организация списала бы 53420,13 рубля.

По расчетам себестоимость стала выше на 6%. Экономия по налогу на прибыль составит:  
 $(53420,13 - 50339,90) \times 20\% = 616,05$  рубля

Данная выгода, рассчитана только за один месяц и по одному виду товара реализуемого данной организацией (в ассортиментном перечне организации насчитывается более 10 000 наименований товара).

Следующей рекомендацией является совершенствованию учетных регистров для целей налогообложения.

Согласно ст. 313 НК РФ, налогоплательщики исчисляются налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Система налогового учета организуется самостоятельно исходя из принципа последовательности перехода от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, которая утверждается приказом руководителя. Налоговые и другие органы не могут устанавливать обязательные формы документов налогового учета.

Подтверждением данных налогового учета, согласно ст. 313 НК РФ, являются первичные учетные документы (включая бухгалтерскую справку), аналитические регистры налогового учета, расчет налоговой базы.

ООО «Апрель Кубань» не ведет специальных налоговых регистров и до сих пор формирует налоговую базу путем корректировки бухгалтерской прибыли или отдельных статей расходов и доходов, полученных в бухгалтерском учете. Как правило, применяя такой способ, можно лишь

приблизительно определить налоговую базу, поскольку бухгалтерский и налоговый учет имеют существенные различия.

В связи с этим ниже предложена система аналитических регистров налогового учета.

При формировании регистров мы будем исходить из того, что формы регистров налогового учета не утверждены, но должны содержать наименование регистра, период (дату) составления, измерители операции в натуральном и денежном выражении, наименование хозяйственных операций, подпись лица, ответственного за составление указанных регистров.

Таблица 6. Система аналитических регистров налогового учета ООО «Апрель Кубань»

Наименование раздела	Наименование регистров
Регистры промежуточных расчетов	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Регистр-расчет формирования стоимости объекта учета;</li> <li>– Регистр информации стоимости списанных) материалов, учитываемых по методу ФИФО;</li> <li>– Регистр информации о списанных товарах, учитываемых по методу ФИФО;</li> <li>– Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату;</li> <li>– Регистр-расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода;</li> <li>– Регистр-расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода;</li> </ul>
Регистры учета состояния единицы налогового учета	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Регистр информации об объекте основных средств;</li> <li>– Регистр аналитического учета операций по движению дебиторской задолженности;</li> <li>– Регистр движения резерва по сомнительным долгам;</li> <li>– Регистр учета расчетов с бюджетом.</li> </ul>
Регистры формирования отчетных данных	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Регистр-расчет учет амортизации основных средств;</li> <li>– Регистр-расчет стоимости товаров, списанных (реализованных)</li> <li>– Регистр учета прочих расходов текущего периода;</li> <li>– Регистр учета доходов текущего периода;</li> <li>– Регистр-расчет финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств.</li> </ul>

ООО «Апрель Кубань» предлагается система аналитических регистров налогового учета, представленная в таблице 6.

Ведение регистра должно обеспечить возможность группировки информации о суммах не перенесенных убытков обслуживающих организацию отдельно по каждому году в течение установленного законодательством срока переноса убытков на будущее в размере 10 лет, а также возможность формирования суммы убытка, уменьшающего прибыль от реализованных товаров отчетного (налогового) периода.

Следует отметить, что налоговое законодательство не содержит санкций за отсутствие регистров налогового учета. Также их ведение приводит к дополнительным затратам. Но большим плюсом аналитических регистров налогового учета является содержащаяся в них информация, которой достаточно для правильного исчисления налоговой базы, что поможет ООО «Апрель Кубань» избежать штрафов и пеней за несвоевременную и неполную уплату налогов в бюджет.

#### Список литературы / References

1. Гордеева О.В. Дополнительная налоговая нагрузка / Гордеева О.В. Москва: Налоги, 2015. 335 с.
2. Орлова В.М. Современные методики расчета налоговой нагрузки на предприятии / В.М. Орлова. Москва: Налоги, 2015. 293 с.
3. Федоров Е.А. Управление налоговым бременем: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2015. 396 с.
4. 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.
5. Островенко Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы: учебное пособие, 2015. 269 с.