

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА ОРГАНИЗАЦИЙ: МЕТОДИКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ И СПОСОБЫ ОПТИМИЗАЦИИ

Торчинова О.В.,

К.э.н. Доцент кафедры "Бухгалтерский учет и аудит" СКГМИ (ГТУ)

Хадиков А.К.

магистрант СКГМИ (ГТУ)

г.Владикавказ, Российская Федерация

*Налоги – это цена, которую мы платим
за возможность жить в цивилизованном обществе.*

Оливер У. Холмс, американский писатель

Аннотация: Налоги и сборы представляют собой основу существования любого государства. Одним из наиболее существенных факторов, оказывающих воздействие на хозяйствующий субъект, является проблема определения налоговой нагрузки [1]. Основной задачей в преобразовании налоговой системы, выступает фактор снижения налоговой нагрузки при условии компенсации части доходов. Существенным условием данных налоговых оптимизаций является соблюдение четкого соответствия с нормами действующего законодательства Российской Федерации.

Существует огромное количество определений и методик расчета налоговой нагрузки. Налоговая нагрузка – это процентное отношение суммы уплачиваемых организацией налогов к сумме выручки по данным бухгалтерской отчетности. Налоговую нагрузку организации ИФНС признает низкой, если ее значение меньше средних показателей по соответствующей отрасли. Информационную базу для расчета налоговой нагрузки составляют бухгалтерская и налоговая отчетность хозяйствующих субъектов.

Смысл определения и анализа размера нагрузки заключается не только важностью организации постоянного последующего контроля над доходами и расходами в каждом отчетном периоде и на отдаленную перспективу, но и нормами действующего законодательства. Федеральной налоговой службой определены критерии, не выполнение которых служит основанием для проведения выездной налоговой проверки.

Отличие современных методик определения нагрузки по налогам и сборам происходит в основном по двум критериям:

- по структуре включаемых в расчет налогов;
- по базовому показателю, с которым проводится сравнение размера уплаченных налогов.

Налоговое бремя должно быть рассчитано в результате деления всех налоговых отчислений на выручку (из отчета о финансовых результатах). Стоит

отметить, что данная методика не единственная. Для расчета нагрузки используются и другие подходы. Осуществив незначительные изменения в методике ФНС можно вывести другую формулу, в результате чего налоговая нагрузка равна отношению суммы налогов, выплаченных по данным отчетности в течение года умноженных на сто процентов и суммы бухгалтерской выручки за год без акцизов и налога на добавленную стоимость.

В общем подходы определения налоговой нагрузки дифференцируются перечнем входящих в расчет налогов и взносов. Также стоит отметить важность показателя, с которым сравнивается общая сумма налогов за расчетный период. Данным показателем выступает валюта баланса, чистая прибыль или прибыль до налогообложения. Каждая методика имеет свои достоинства и недостатки, нередко возникают спорные ситуации касаясь того, необходимо ли при расчете нагрузки учитывать косвенные налоги, оплачиваемые покупателями или НДСЛ, в отношении которого организация выступает в роли налогового агента, а не плательщика налога.

Сравнительный анализ методик расчета налоговой нагрузки, применяемых на практике приведен ниже.

1. *Официальная методика (ФНС РФ):* $НН = ШВ \times 100\%$, где

НН – показатель налоговой нагрузки в %;

Н – сумма всех начисленных налогов (без НДС и НДСЛ);

В – выручка от реализации, включая выручку от прочей реализации (без НДС).

2. *Авторская методика (М.Н.Крейнина):* $НН = (В - Ср - Пч) / (В - Ср) \times 100\%$ или $(В - Ср - Пч) / Пч \times 100\%$, где

В – выручка от реализации;

Ср – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов;

Пч – фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налогов.

3. *Авторская методика (М.Л. Литвин):* $НН = СН / ИН \times 100\%$, где

СН – сумма налогов;

ИН – сумма источника средств для уплаты.

4. *Авторская методика (Т.К. Островенко):* Расчет по обобщающим показателям $ННд = НЗ / Вр$; $ННф = НЗ / ВБсрг$; $ННск = НЗ / СКсрг$; $ННп = НЗ / П$, где

ННд – налоговая нагрузка на доходы;

ННф – налоговая нагрузка на финансовые результаты;

ННск – налоговая нагрузка на собственный капитал;

ННп – налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения;

НЗ – налоговые затраты;

Вр – выручка от реализации;

ВБсрг – среднегодовая валюта баланса;

СКсрг – среднегодовая сумма собственного капитала;

П – прибыль до налогообложения.

Официальная методика (ФНС РФ) не дает возможности точно определить, каким образом структура налоговых платежей влияет на показатель налоговых обязательств, так как рассчитанная по этой методике налоговая нагрузка может быть определена как *налогоемкость* проданной продукции и не характеризует реальный размер налоговой составляющей. Рассчитанная по данной методике нагрузка, сравнивается с налоговой нагрузкой по видам экономической деятельности, в процентах, официально опубликованной Федеральной налоговой службой на конкретный отчетный период (календарный год). Так, в 2017 г. в среднем по России для предприятий сельского хозяйства, охоты и лесного хозяйства она составила 4,3% (в среднем по всем видам экономической деятельности – 10,8%) [3]. Самый низкий показатель приходится на производство и распределение газообразного топлива – 1,3%, а самое высокое значение показателя имеет такой вид деятельности как добыча топливноэнергетических полезных ископаемых – 45,4%. Указанные проценты означают уровень *безопасной* налоговой нагрузки. Если налоговая нагрузка ниже средней по отрасли, то это может стать причиной выездной налоговой проверки.

Авторская методика (М.Н. Крейнина) сопоставляет налог с источником его уплаты, то есть с тем, что в соответствии с налоговым кодексом называется объектом налогообложения. Исходя из этого, налоги можно условно разделить на группы и для каждой группы установить определенный критерий для оценки тяжести налогового бремени (нагрузки).

Можно сделать вывод, что не все хозяйствующие субъекты считают что налоги, включаемые в себестоимость, являются выгодными, так как уменьшают сумму налога на прибыль. Важно помнить, что уменьшая прибыль, собственники организации не только уменьшают размер налоговых отчислений в бюджет, но и снижают размер средств, подлежащих распределению между ними по итогам отчетного периода. Основные положения данного подхода заключаются в следующем: 1) косвенные налоги не влияют на величину прибыли; 2) базовым показателем по косвенным налогам может выступать кредиторская задолженность или валюта баланса; 3) в отношении других налогов базовым показателем является источник его уплаты (по каждой группе отдельно); 4) все налоги в конечном итоге можно привести к общему знаменателю, в качестве которого выступает чистая прибыль организации.

Следовательно, при исчислении нагрузки в соответствии с данным подходом сопоставляются реальная ситуация и воображаемая, при которой у организации нет никаких налоговых обязательств. Расчет показывает, во сколько раз размер уплаченных налогов отличается от чистой прибыли. Данную методику во многих источниках называют оптимальным средством анализа уровня влияния *прямых налогов* на финансовое состояние организации. Конечно, в том числе и у этой методики есть свои недостатки, к которым можно отнести, в частности, недооценку влияния косвенных налогов на налоговые обязательства

и на результат деятельности в целом, т.к. косвенные налоги влияют на цену продукции и, следовательно, на спрос, формирующий предложение продукции (работ, услуг).

Литвин М.Л. в своем подходе выявляет прямую связь исчисляемой нагрузки с количеством и структурой налогов, а также с объектом налогообложения. В общую сумму налогов включаются все уплачиваемые налоги, включая НДС и косвенные налоги. Отдельные авторы отмечают этот факт в качестве недостатка предлагаемой методики. Однако, автор объясняет данный подход тем, что все начисленные налоги, независимо от их классификации (прямые или косвенные) и способа взимания выплачиваются за счет одного и того же источника экономического субъекта, под которым понимают денежные средства. В качестве базового показателя используется *добавленную стоимость*, которая определяется как разница между валовым доходом и материальными затратами организации. В результате применения данной методики можно с уверенностью сказать, какая часть добавленной стоимости относится на налоговые обязательства и сколько прибыли организация тратит на уплату исчисленных налогов.

Особый интерес представляет методический подход к расчету и анализу налоговой нагрузки, предлагаемый автором *Т.К. Островенко*. Данная методика предполагает, что налоговая нагрузка может рассчитываться разными способами в зависимости от того, какое управленческое решение планирует принять организация по результатам расчетов. Детализация налогов также может быть различной. Помимо обобщающих показателей, приведенных в таблице, автор предлагает методику расчета налоговой нагрузки по частным показателям, к которым, в частности, он относит налоговую нагрузку на реализацию, налоговую нагрузку на себестоимость, налоговую нагрузку на прибыль до налогообложения, налоговую нагрузку на чистую прибыль. Методика предназначена для использования экономическими субъектами любых отраслей и видов экономической деятельности. Вся информация для расчетов берется исключительно из форм бухгалтерской и налоговой отчетности. Отсюда, можно отметить прозрачность полученной информации, что немаловажно для всех заинтересованных пользователей, в том числе и налоговых органов.

Таким образом, анализ представленных методик показывает, что все подходы к расчету и анализу налоговой нагрузки наряду с определенными общими характеристиками и набором показателей имеют и явные различия. Во всех методиках за основу берется размер налоговых обязательств экономических субъектов, при этом одинаковые данные, взятые из одних и тех же бухгалтерских и налоговых документов, могут привести к получению разных результатов при применении разных методик. Организация имеет право выбрать и утвердить ту методику расчета, которую посчитает применительно к условиям своей работы наиболее целесообразной. При этом должны учитываться интересы пользователей данной информации.

Расчет и последующий анализ размера налоговой нагрузки являются в том числе основой налогового планирования и налоговой оптимизации. Суть налоговой оптимизации сводится, как правило, к способам минимизации налоговых платежей. Налоговая оптимизация должна быть признана обоснованной, т.е. она должна быть получена в связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц не должна быть направлена на совершение операций преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей, а так же связанных с налоговыми льготами или прямой выгодой. Если минимизация проводится незаконными способами, то налогоплательщику предстоят крупные штрафы, пени и, в отдельных случаях, уголовная ответственность [1].

Законными методами уменьшения налогового бремени кроме применения специальных налоговых режимов, можно назвать следующие:

1. Коммерческие сделки по договору комиссии. Нормами действующего законодательства предусматривается возможность работы с контрагентами не только посредством заключения прямых контрактов, но и через посредников, называемых комиссионерами. Все суммы, предъявленные такому посреднику в рамках соглашения о комиссии, будут являться расходами комитента. Таким образом, налоговую базу предприниматель может уменьшать за счет истребования от партнеров счетов-фактур. В состав прочих расходов относится НДС, предъявленный непосредственным продавцом товара.

2. Заключение контрактов с добросовестными поставщиками. В соответствии с налоговым кодексом РФ расходы в целях налогообложения могут быть признаны организацией только при соблюдении ряда условий, к которым, в том числе, относят документальное отражение фактов хозяйственной жизни. В настоящее время сложилась достаточно обширная арбитражная практика в отношении контрагентов, не оформивших первичные расходные документы, подтверждающие оплату приобретенных товаров (работ, услуг), которые в связи с этим фактом признаются безвозмездно полученными. По безвозмездно полученным ценностям определяется рыночная стоимость и начисляется налог. Отсюда следует, что нужно внимательно подходить к выбору контрагентов по заключаемым договорам.

3. Использование налоговых льгот. Налоговые льготы предусмотрены в отношении различных налогов и налогоплательщиков [4]. При чем, это касается налоговых платежей в бюджеты различных уровней. Для наиболее полного и правильного пользования налоговыми льготами необходимо ознакомиться с положениями нормативно-правовых документов регионального и местного значения, так как ими может быть дополнен перечень льгот, представленный в налоговом кодексе. Возникновение права на освобождение от уплаты определенного налога зависит от конкретных обстоятельств. Так льготные условия налогообложения предусмотрены для сельскохозяйственных

товаропроизводителей, в том числе фермерские хозяйства; предприятия, внедряющие инновационные технологии; компании, участниками которых являются льготные категории граждан; благотворительные, религиозные организации и т.д.

Налоговая оптимизация может затрагивать как несколько налоговых периодов (перспективная), так и касаться отдельных операций, в отношении которых у налогоплательщика возникает обязанность исчислить и уплатить налоги (текущая оптимизация). Перспективная оптимизация затрагивает несколько лет и подлежит корректировке в случае изменения налогового законодательства. Текущая оптимизация носит разовый характер и предполагает применение некой совокупности методов, позволяющих снижать налоговое бремя для налогоплательщика в каждом конкретном случае в отдельном налоговом периоде (например, при осуществлении той или иной операции путем выбора оптимальной формы сделки) [2].

Реализация вышеуказанных методик и способов должна способствовать оптимизации налоговой нагрузки, искоренению неправомерных способов ее снижения. Стоит учитывать, что существующая налоговая система страны не создает условия для роста заинтересованности хозяйствующих субъектов в наращивании уровня собственного производства. Налоговая нагрузка при равных налоговых ставках остается неодинаковой для разных видов предпринимательской деятельности.

Литература.

1. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбунова. – 4-е изд, перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. с – 3.

2. *Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г.* Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: Монография / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 270 с;

3. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в 2017 г. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/2e91e867bde59cc529fecf08a37ea2aa85d87bb7;

4. Налоги и налогообложение: учебник для прикладного бакалавриата/под ред. Л.Я. Маршавиной, Л.А. Чаковской. – М.: Издательство Юрайт, 2014. с-204.