

УДК 336.221

UDC 336.221

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

**ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ  
НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ  
ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА**

**FEATURES OF DEFINITION OF TAX BURDEN  
OF AN ECONOMIC ENTITY**

Собченко Наталья Владимировна  
к.э.н.  
SPIN-код 9353-0107, Scopus ID 56584567000

Sobchenko Natalya Vladimirovna  
Cand.Econ.Sci.  
SPIN-code 9353-0107, Scopus ID 56584567000

Кулешова Лариса Владимировна  
к.э.н., доцент  
SPIN-код 6346-3270, Scopus ID 56583927100

Kuleshova Larisa Vladimirovna  
Cand.Econ.Sci., associate Professor  
SPIN-code 6346-3270, Scopus ID 56583927100

Лапина Елена Николаевна  
к.э.н., доцент  
SPIN-код 5274-8463, Scopus ID 56584142100  
*ФГБОУ ВПО Ставропольский государственный  
аграрный университет, Ставрополь, Россия*

Lapina Elena Nikolaevna  
Cand.Econ.Sci., associate Professor  
SPIN-code 5274-8463, Scopus ID 56584142100  
*Stavropol state agrarian university, Stavropol, Russia*

В статье представлены результаты аналитической оценки сложившейся системы взглядов на понятия налогового планирования, налоговой нагрузки, налогового бремени относительно хозяйствующего субъекта. Показано, что налоговое планирование является важнейшей частью финансового планирования организации. Основой данного процесса является возможность каждого налогоплательщика использовать законодательно разрешенные средства, приемы и способы, направленные на минимизацию налоговых платежей. Минимизация налогов направлена не только на абсолютное снижение объемов налоговых платежей, но и на целенаправленный перевод бизнеса в более благоприятные условия хозяйствования. Сущность налогового планирования связана с признанием права каждого налогоплательщика применять все законодательно разрешенные средства, приемы и способы для снижения налоговых платежей. Также в работе проанализировано состояние налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект реального сектора экономики. Отмечено, что с помощью различных методик ее оценки можно получить противоречивые сведения о динамике изменения уровня налогового бремени. В статье указано, что одним из факторов повышения эффективности предпринимательской деятельности выступает оптимизация налоговых платежей и осуществление налогового планирования. Актуальность реализации налогового планирования и оптимизации налоговых платежей определяется желанием налогоплательщиков снизить налоговую нагрузку и столь же объяснимым стремлением государства воспрепятствовать этому

The results of an analytical assessment of the developed frame of reference on concepts of tax planning, tax burden, tax burden of the enterprise are presented in article. Tax planning is the most important part of financial planning of the organization. A basis of this process is possibility of each taxpayer to use legislatively resolved means, receptions and ways directed on minimization of tax payments. Minimization of taxes is directed not only on absolute decrease in volumes of tax payments, but also on purposeful transfer of business to more favorable conditions of managing. Tax planning is connected with recognition of the right of each taxpayer to apply all legislatively resolved means, receptions and ways to decrease in tax payments. The analysis of a condition of tax burden of an economic entity of real sector of economy is carried out. It is noted, that by means of various techniques of its assessment it is possible to receive contradictory data on dynamics of change of level of tax burden. As one of factors of increasing the efficiency of business activity is optimization of tax payments and implementation of tax planning acts. Importance of realization of tax planning and optimization of tax payments is defined by desire of taxpayers to lower tax burden and explainable aspiration of the state to prevent it

Ключевые слова: НАЛОГОВОЕ  
ПЛАНИРОВАНИЕ, НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА,

Keywords: TAX PLANNING, TAX BURDEN,  
METHODS OF DETERMINING TAX BURDEN,

МЕТОДИКИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ  
НАГРУЗКИ, ВЕЛИЧИНА НАЛОГОВОЙ  
НАГРУЗКИ

SIZE OF TAX BURDEN

Налоговое планирование представляет собой это совокупность действий, направленных на минимизацию уплачиваемых налогоплательщиком налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей и обеспечение своевременности расчетов с бюджетом в соответствии с действующим законодательством.

Налоговое планирование является важнейшей частью финансового планирования организации. Сущность данного процесса заключается в возможности каждого налогоплательщика использовать законодательно разрешенные средства, приемы и способы, направленные на минимизацию налоговых платежей. Налоговое планирование так же можно охарактеризовать как планирование финансовой и хозяйственной деятельности организации с целью максимального сокращения своих обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами. Налоговое планирование Оно может быть применимо в финансово-хозяйственной деятельности обширного круга хозяйствующих субъектов, а может носить адресный характер и быть индивидуально направленным.

Для организаций налоговое планирование выступает элементом стратегического финансового планирования и необходимо при составлении бизнес-плана. В настоящее время оно представляет собой еще и составляющую налогового менеджмента. В период кризисных явлений в экономике особенно остро поднимаются задачи построения эффективного налогового учета, выбора оптимальной модели его взаимодействия с управленческим учетом, а также повышается роль налогового администрирования и оптимизации налогов на уровне хозяйствующего субъекта.

Некоторые специалисты считают, что в основе понятия «налоговое планирование» лежит оптимизации налоговых платежей. Оптимизация же представляет собой выявление количественных и качественных значений экономических показателей, достижение которых обеспечит оптимум - лучшее состояние системы. То есть будет достигнут наилучший результат при минимальных затратах ресурсов. Применительно к налогообложению это выбор такого сочетания различных налоговых схем, не противоречащих законодательству, которое обеспечит минимальные платежи в бюджет и внебюджетные фонды, что в целом отразится на улучшении всей хозяйственной деятельности организации.

Характерными чертами налогового планирования является то, что эта деятельность рассчитана на длительный период времени, а еще – при осуществлении налогового планирования не допускается применение методов, связанных с нарушением налогового законодательства.

Минимизация налогов направлена не только на абсолютное снижение объемов налоговых платежей, но и на целенаправленный перевод бизнеса в более благоприятные условия хозяйствования. Сущность налогового планирования связана с признанием права каждого налогоплательщика применять все законодательно разрешенные средства, приемы и способы (в том числе недоработки в законодательстве), для снижения налоговых платежей.

В ст. 21 Налогового кодекса РФ указано, что налогоплательщик имеет право «использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах» [1]. В ст. 108 НК РФ закрепляется презумпция невиновности налогоплательщиков, поскольку там сказано, что «никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом». Этот принцип дополняется следующими важными правилами:

– налогоплательщик вправе не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу или иным федеральным законам (ст. 21 НК РФ);

– все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (ст. 3 НК РФ).

Итак, целью налогового планирования выступает не только законная минимизация налоговых обязательств, но и повышение качества планирования, обеспечивающего повышение эффективности функционирования организации. Определение цели налогового планирования зависит от набора основных стратегических приоритетов и интересов развития организации.

Основными принципами налогового планирования являются [5]:

- сбалансированность налоговой политики организации с общей стратегией ее развития;
- скоординированность налоговой стратегии предприятия с предполагаемыми изменениями внешней налоговой среды и политики государства;
- альтернативность вариантов налогового планирования;
- обоснованность и реализуемость налогового плана;
- законность и приемлемость уровня налоговых рисков;
- результативность разработанного налогового плана.

В связи с постоянным изменением законодательства, а также правовой оценки тех или иных действий судами и налоговыми органами совокупность применяемых методов налоговой оптимизации постоянно меняется. Поэтому организация не может разработать налоговый план применительно к своей деятельности раз и навсегда.

Существует довольно обширный перечень методов налогового планирования, но наибольшее распространение получил метод ситуационного налогового планирования, поскольку он является наиболее простым и доступным для любого предприятия. Этот метод позволяет при наименьших затратах осуществлять процесс планирования. Основу метода представляет разработка различных ситуаций с учетом налоговых, договорных и иных наработок, охватывающих все стороны хозяйственной жизни организации в нескольких вариантах. С помощью анализа вариантов выбирается оптимальный, на основе которого формируется журнал хозяйственных операций, дается оценка полученных финансовых результатов и размера налоговых платежей. В заключение проводится анализ рентабельности, платежеспособности организации, а также оценка возможных налоговых рисков.

Налоговый анализ деятельности хозяйствующего субъекта проводится для оценки налоговой нагрузки организации, а также для выявления направлений оптимизации совокупности налогооблагаемых баз предприятия.

В качестве объекта исследования было выбрано ООО «Турксад» Левокумского района Ставропольского края, являющееся сельскохозяйственным товаропроизводителем и применяющее специальный налоговый режим – Единый сельскохозяйственный налог. По данным налоговой отчетности организации за период с 2012 по 2014 годы были определены суммы налоговых выплат, оценены темпы роста налоговых платежей и выявлены налоги, динамика которых существенно изменилась.

Таблица 1 – Временной анализ налогов, уплаченных в бюджет, тыс.руб.

Вид налога	2012	2013	2014	2014 в % к 2012
Единый сельскохозяйственный налог	496	825	332	66,94
НДФЛ	1654	1624	2560	154,78
Другие налоги и сборы	1103	1500	706	64,01
Всего налогов и сборов	3253	3949	3598	110,61

Анализ данных таблицы 1 свидетельствует об общем увеличении сумм уплачиваемых налогов за исследуемый период, при этом прирост составил 10,61%. Основным фактором, повлиявшим на увеличение сумм, уплаченных налогов, сборов и пошлин, повлияло увеличение объемов удерживаемого у сотрудников и перечисляемого в бюджет налога на доходы физических лиц, прирост которого составил 54,8%. По данному виду налога организация выступает в качестве налогового агента, налогоплательщиками же являются физические лица – сотрудники организации. Одновременно следует отметить, что величина единого сельскохозяйственного налога сократилась на 33,1%.

Динамика уплаченных организацией страховых взносов свидетельствует о возросшей нагрузке по данным платежам практически в 2 раза за исследуемый период (таблица 2).

Таблица 2 – Динамика страховых взносов, уплаченных организацией, тыс.руб.

Вид страхового взноса	2012	2013	2014	2014 в % к 2012
Страховые взносы ВБФ, всего, из них:	2570	3385	5078	197,59
1. Фонд социального страхования	242	300	450	186,00
2. Пенсионный фонд РФ	2036	2623	3935	193,27
3. Федеральный фонд мед. страхования	292	462	693	237,33
Взносы на страхование по травматизму	573	562	801	139,79

В структуре данных платежей более 77% составляют платежи в Пенсионный фонд РФ, их сумма возросла за 3 года на 93,27%. Платежи в Фонд социального страхования и Федеральный фонд медицинского страхования в структуре платежей занимают по итогам 2014 года 8,86% и 13,65% соответственно, при этом темы роста данных показателей за исследуемый период составили 186,00% и 237,33%.

Налоговая нагрузка представляет собой величину налогового бремени налогоплательщика. Этот термин применяется для определения влияния налоговых платежей на финансовое состояние организации. На величину налоговой нагрузки влияют различные факторы:

- организационно-правовая форма предприятия;
- вид предпринимательской деятельности и формы ее осуществления;
- режим налогообложения организации;
- особенности бухгалтерского и налогового учета, закрепленные в учетной политике организации.

Предложенная методика позволяет любой организации определить объем налоговой нагрузки, выполнить анализ ее состояния за ряд лет и на основе этого сделать прогноз потенциальных трансформаций налоговой нагрузки, добиваясь ее оптимального значения.

В современной российской экономической литературе представлен ряд методик определения налоговой нагрузки (Е. С. Вылковой, М. Н. Крейниной, М. И. Литвиновым, Е. А. Кировой, Т. К. Островенко и др.), которые применяются государственными органами, сельскохозяйственными товаропроизводителями, и аудиторскими и консалтинговыми организациями при планировании налогов и осуществлении налогового менеджмента и [2; 4; 7].

Для обеспечения наибольшей точности расчетов при проведении бюджетирования налогов и оценке уровня налоговой нагрузки с целью оптимизации налогообложения следует применять несколько методик. При проведении расчетов следует использовать два – три метода, поскольку результаты, полученные с их помощью, будут наиболее полно описывать ретроспективную, текущую и перспективную ситуацию в организации.

Прогнозирование налоговой нагрузки на будущие периоды времени также является важной целью проведения налогового планирования. Для организаций немаловажно определить налоговое бремя будущих периодов,

оценить, какой объем налогов она должна будет уплачивать, например, при расширении своей деятельности.

Дополнительно целесообразно определить долю налогов в прибыли, выручке, долю зарплатных налогов в фонде оплаты труда и т.д. Эти расчеты позволят организации предусмотреть всевозможные налоговые риски, способные оказать влияние на повышение налоговой нагрузки.

Налоговые органы, как правило, рассчитывают налоговую нагрузку усредненно, путем деления всех налоговых отчислений на выручку налогоплательщика. Но существуют и другие методы.

Наиболее распространенной методикой расчета налогового бремени организации является механизм, разработанный Минфином России, в соответствии с которым уровень налоговой нагрузки представляет собой отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$НН = Н / В * 100\%, \quad (1)$$

где

НН – налоговая нагрузка на организацию;

Н – общая сумма всех уплаченных налогов;

В – выручка от реализации продукции (работ, услуг).

Рассчитав объем налоговой нагрузки по данной методике, следует отметить ее постепенное снижение (таблица 3). Так, в 2012 году размер налоговой нагрузки составил 13,17%, а к 2014 г. снизился на 5,79% и составил 7,38%. В целом, размер налоговой нагрузки на предприятие небольшой.



Таблица 3 – Размер налоговой нагрузки на предприятие, рассчитанный по методике Министерства финансов РФ, тыс. руб.

Показатели	2012	2013	2014	Отклонение, (+;-)
Общая сумма всех уплаченных налогов	6396	7896	9477	3081
Выручка от реализации продукции (работ, услуг)	48551	81283	128369	79818
Размер налоговой нагрузки, %	13,17	9,71	7,38	-5,79

Представленный порядок расчета не позволяет оценить степень влияния изменения структуры налогов на показатель налогового бремени, так как определенная по этой методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность произведенной продукции (работ, услуг) и не дает реальной картины налогового бремени налогоплательщика.

Вторая методика разработана доктором экономических наук Е.А. Кировой [2; 3; 6], считающей некорректным использовать в качестве базы для исчисления налоговой нагрузки на экономический субъект такой показатель, как выручка от реализации. Ею был введен показатель вновь созданной стоимости, а налоговая нагрузка рассчитывается по отношению к этому показателю.

$$ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР, \quad (2)$$

где

ВСС – вновь созданная стоимость;

В – выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг;

МЗ – материальные затраты;

А – амортизационные отчисления;

ВД – внереализационные доходы;

ВР – внереализационные расходы (без учета налоговых платежей);

П – прибыль предприятия;

НП – налоговые платежи;

СО – отчисления в социальные фонды.

Относительную налоговую нагрузку в соответствии с этой методикой определяют по следующей формуле:

$$НН = (НП + СО) / (В - МЗ - А + ВД - ВР) * 100 \% \quad (3)$$

Рассчитав вновь созданную стоимость и размер налоговой нагрузки по данной методике (таблица 4) следует отметить, что налоговая нагрузка постепенно увеличивается.

Таблица 4 – Размер налоговой нагрузки на предприятие, рассчитанный по методике Е.А. Кировой, тыс. руб.

Показатели	2012	2013	2014	Отклонение, (+;-)
Общая сумма всех уплаченных налогов,	4742	6272	6917	2175
Вновь созданная стоимость	21893	23825	22254	361
Размер налоговой нагрузки, %	21,66	26,33	31,08	9,42

Так, за исследуемый период размер налогового бремени возрос с 21,66% до 31,08% и в целом прирост составил 9,42%, что для организации – сельхозтоваропроизводителя может послужить фактором, снижающим рентабельность деятельности и снижающим конкурентоспособность производимой продукции.

Преимуществом этой методики является то, что она позволяет сравнить налоговую нагрузку хозяйствующих субъектов независимо от их отраслевой принадлежности, поскольку налоговые платежи соотносятся с вновь созданной стоимостью, а налоговое бремя оценивается относительно источника уплаты налогов. Формирование вновь созданной стоимости не привязано к уплачиваемым налогам.

Изъяном этой методики представляется то, что она не учитывает влияние ряда показателей, таких как фондоёмкость, трудоёмкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов и не позволяет прогнозировать изменения деловой активности экономического субъекта в зависимости от изменения количества налогов, налоговых ставок и льгот.

Третья методика исчисления налогового бремени основана на исследованиях М.И. Литвина. В его методике показатель налоговой нагрузки связан с числом налогов и других обязательных платежей, структурой налогов организации, механизмом взимания налогов. Показатель налоговой нагрузки в соответствии с этой методикой можно рассчитывать по формуле:

$$НН = СН/ИН * 100\%, \quad (4)$$

где СН – сумма налогов;

ИН – сумма источника средств для уплаты.

Предоставленная методика имеет практическую значимость, поскольку позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и заработной плате, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции. Негативным моментом применения данной методики является то, что в состав налогов включен НДФЛ, хотя организация при его уплате выступает не в роли плательщика, в качестве налогового агента.

Рассчитанные по данной методике показатели налоговой нагрузки (таблица 5) свидетельствуют о снижении доли налогов в выручке от продаж и в чистой прибыли на 5,79% и 4,86% соответственно, при этом доля налогов во вновь созданной стоимости, напротив, возросла на 13,38% и составила в 2014 году 42,59%.

Таблица 5 – Размер налоговой нагрузки на предприятие, рассчитанный по методике М.И. Литвина

Показатели	2012	2013	2014	Отклонение, (+;-)
Общая сумма всех уплаченных налогов, тыс.руб.	6396	7896	9477	3081
Доля налогов в выручке от продаж, %	13,17	9,71	7,38	-5,79
Доля налогов во вновь созданной стоимости, %	29,21	33,14	42,59	13,38
Доля налогов в чистой прибыли, %	31,69	30,30	26,83	-4,86

Существуют и усложненные методики оценки налогового бремени, но нагрузку стоит рассчитывать главным образом в соответствии с требованиями налоговых органов, а учитывать более подробные показатели следует, например, в целях внутреннего аудита.

Графически изменение налоговой нагрузки ООО «Турксад» в динамике представлено на рисунке 1.

Ряд показателей налогового бремени за исследуемый период оказались значительно ниже установленных государством, что соответствует оптимальному размеру налоговой нагрузки в организации, а также об эффективности ведения бухгалтерского учёта. Однако, доля налогов во вновь созданной стоимости, рассчитанная по методикам Е.А. Кировой и М.И. Литвина возрастает с течением времени и, хотя значения налоговой нагрузки отличаются, размер ее достаточно существенен.

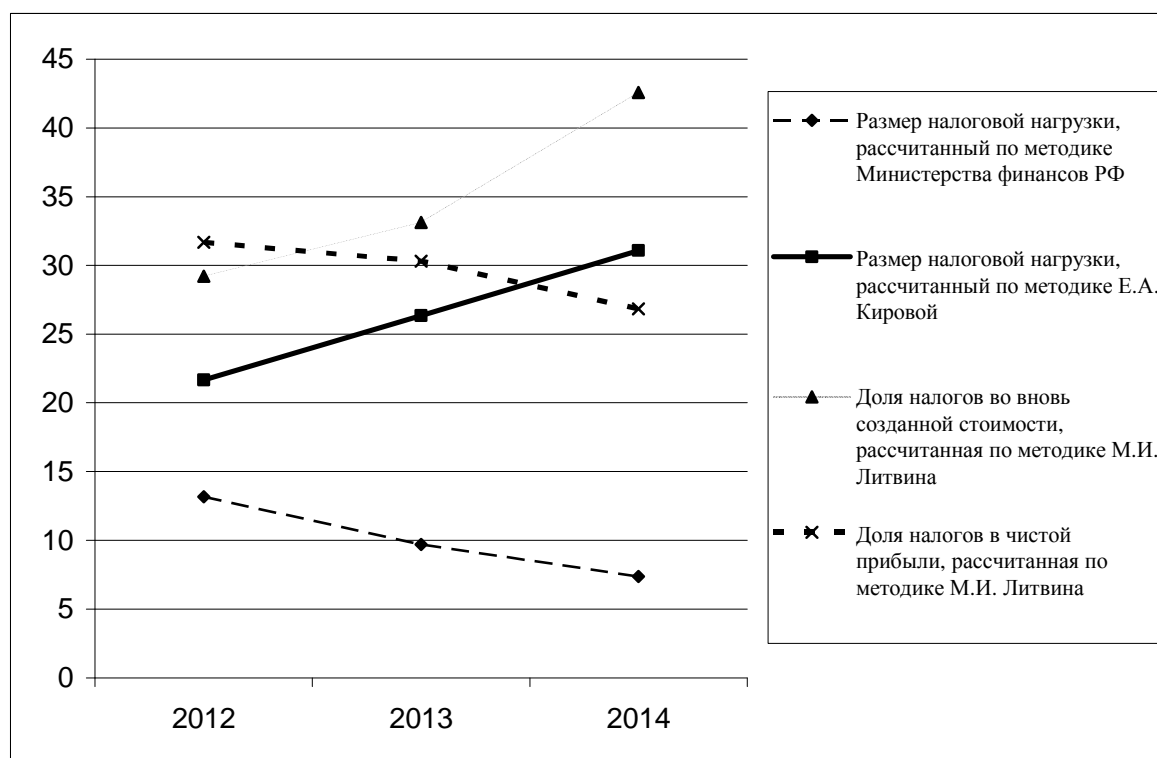


Рисунок 1 – Динамика изменения налоговой нагрузки на организацию, рассчитанная по различным методикам

Изучая структуру всех уплачиваемых организацией налогов и сборов становится очевидным, что доля страховых взносов в государственные внебюджетные фонды велика и становится все больше. Данный показатель увеличился с 40,18% в 2012 году до 53,58% в 2014 году. Одновременно, доля единого сельскохозяйственного налога, наоборот, снижается и составила в 2014 году 3,50% от суммы всех уплаченных налогов и сборов, уменьшившись на 4,25% в сравнении с 2012 г.

В последнее время залогом повышения эффективности предпринимательской деятельности выступает оптимизация налоговых платежей и осуществление налогового планирования. Актуальность проблемы осуществления налогового планирования и оптимизации налоговых платежей определена желанием налогоплательщиков снизить налоговую нагрузку и столь же объяснимым стремлением государства воспрепятствовать этому.

Налоговому планированию в экономически развитых странах отводится весьма значимая роль, при этом российскими предпринимателями оно еще недостаточно освоено. Уплата организацией налогов по стандартным, установленным законом ставкам без использования налоговых льгот, является свидетельством неэффективного налогового менеджмента.

#### Список литературы

1. Российская Федерация. Законы. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 04.11.2014). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 20.02.2015).
2. Александров И. М. Налоги и налогообложение: Учебник / И. М. Александров. 10-е изд., перераб. и доп. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2009. 227с.
3. Анализ системы аграрного предпринимательства в Ставропольском крае с учетом фактора риска / Гурнович Т.Г., Латышева Л.А. Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2012. № 3 (104). С. 270-274.
4. Бутов, Д. В. Налоговая нагрузка: расчет и законное снижение / Д. В. Бутов // Планово-экономический отдел. №5. 2011.
5. Дитгер, Хан. Планирование и контроль / Хан Дитгер. М.: Финансы и статистика, 2014. 437с.
6. Журавлев, В.В. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий:

конспект лекций / В.В. Журавлев, Н.Т. Савруков. СПб.: Политехника, 2011. 127 с.

7. Ресурсный потенциал агробизнеса на юге Российской Федерации / Склjarов И.Ю., Склjarова Ю.М., Латышева Л.А. Экономика и предпринимательство. 2014. № 9 (50). С. 411-417.

### References

1. Rossijskaja Federacija. Zakony. «Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaja)» ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 04.11.2014). – Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tant Pljus» (data obrashhenija: 20.02.2015).
2. Aleksandrov I. M. Nalogi i nalogooblozhenie: Uchebnik / I. M. Aleksandrov. 10-e izd., pererab. i dop. M.: Izdatel'sko-torgovaja korporacija «Dashkov i K°», 2009. 227s.
3. Analiz sistemy agrarnogo predprinimatel'stva v Stavropol'skom krae s uchetom faktora riska / Gurnovich T.G., Latysheva L.A. Vestnik Adygejskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija 5: Jekonomika. 2012. № 3 (104). S. 270-274.
4. Butov, D. V. Nalogovaja nagruzka: raschet i zakonnoe snizhenie / D. V. Butov // Planovo-jekonomicheskij otdel. №5. 2011.
5. Ditger, Han. Planirovanie i kontrol' / Han Ditger. M.: Finansy i statistika, 2014. 437s.
6. Zhuravlev, V.V. Analiz hozjajstvenno-finansovoj dejatel'nosti predpriyatij: konspekt lekcij / V.V. Zhuravlev, N.T. Savrukov. SPb.: Politehnika, 2011. 127 s.
7. Resursnyj potencial agrobiznesa na juge Rossijskoj Federacii / Skljjarov I.Ju., Skljjarova Ju.M., Latysheva L.A. Jekonomika i predprinimatel'stvo. 2014. № 9 (50). S. 411-417.