
СТРУКТУРНО-ДИНАМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

Агупова Ксения Петровна, канд. экон. наук, доц.
Калинин Геннадий Петрович, соискатель

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж,
Россия, 394018; e-mail: ksenia_a8@mail.ru; kalinin_gp@vsu.ru

Цель: раскрыть возможности использования данных финансовой и налоговой отчетности хозяйствующего субъекта для обоснования уровня показателей налогообложения, оптимизации налоговой нагрузки на организацию-налогоплательщика. *Обсуждение:* проведен анализ налоговой нагрузки акционерного общества по видам налогов и сборов, сумм возникновения и погашения задолженности; динамики задолженности хозяйствующего субъекта по налогам, уплачиваемым из различных источников; структуры налоговых показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта. *Результаты:* обоснованы основные направления анализа налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта в рамках оценки текущего и перспективного влияния действующей системы налогообложения на управление финансами хозяйствующего субъекта.

Ключевые слова: налоговая оптимизация, анализ налоговой нагрузки, выручка, экономический анализ, налоговая декларация.

DOI: 10.17308/meps.2016.4/1437

Введение

Результаты анализа налоговой отчетности в условиях финансового кризиса стали использоваться хозяйствующим субъектом в качестве инструмента выработки решений в области воздействия организации-налогоплательщика на процесс налогообложения. Хозяйствующие субъекты еще до представления отчетности могут самостоятельно выявить расхождения бухгалтерской и налоговой выручки в данных налоговой и бухгалтерской отчетности. Отметим, что использование в практике налоговой оптимизации способов воздействия на процесс налогообложения должно способствовать совпадению интересов государства и налогоплательщика. В ходе определения уровня налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект, а также определения возможных путей ее снижения необходимо руковод-

ствоваться нормами налогового права, что заключается в недопущении противоправности исследуемых вариантов налоговых решений хозяйствующего субъекта. Условия функционирования хозяйствующих субъектов в рамках финансового кризиса и экономических санкций заставляют организации в рамках оценки эффективности деятельности использовать налоговые показатели в системе анализа финансового состояния хозяйствующих субъектов, что позволяет дать оценку влияния факторов налогового и неналогового характера на уровень финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта [2]. Данные обстоятельства обуславливают проводить анализ налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта.

Методология исследования

По мнению налоговиков, выручка, отраженная в отчете о финансовых результатах, должна быть меньше или равна сумме показателей выручки, указанных в декларациях по НДС за аналогичный период. Разумеется, выручка берется за вычетом самого налога и без учета полученных авансов. В случае если бухгалтерская выручка окажется больше, хозяйствующий субъект заподозрят в занижении налоговой базы. В этом случае инспекторы, скорее всего, попросят бухгалтера разъяснить несоответствие между отчетом о финансовых результатах и декларацией. Отметим, несовпадения данных могут возникнуть из-за арифметической ошибки или из-за операций, производимых налогоплательщиком, которые не облагаются НДС.

Однако налоговиков интересует только превышение бухгалтерской выручки над тем показателем, который отражен в декларациях, вот цифра налоговой выручки вполне может быть и больше.

Несовпадение выручки само по себе еще не нарушение, поэтому при получении запроса от налоговиков на представление пояснений и документов организация не должна ощущать себя виноватой [3]. При этом документы безопаснее представить, а ссылка на пункт 7 статьи 88 НК РФ¹ о неправомерности истребования документов при наличии расхождений может не найти понимания даже у суда (постановление ФАС Московского округа от 17.06.10 №А40-80121/08-90-407 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 14.10.10 №ВАС-13954/10))².

При отборе на выездную проверку налоговики часто обращают внимание на компании, которые работают с минимальной прибылью, платят в бюджет минимальные налоги, никогда не показывая убыток и не заявляя НДС к возмещению. Такое искусственное поддержание налоговой нагрузки на уровне «почти ноль» может свидетельствовать о том, что налоговой базой сознательно манипулируют, в том числе с помощью неправомерно принимаемых к вычету НДС и расходов.

Согласно п. 1 р. 4 приложения №1 к Концепции уровень налоговой

¹ Налоговый кодекс РФ, принят Государственной Думой 16.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 05.04.2016 № 102-ФЗ).

² Постановление ФАС Московского округа от 17.06.10 № А40-80121/08-90-407 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 14.10.10 № ВАС-13954/10).

нагрузки налогоплательщика является основным критерием для планирования выездной налоговой проверки³. Налоговики рассчитывают налоговую нагрузку хозяйствующего субъекта путем деления общей суммы уплаченных налогов на величину выручки (раздел 1 налоговой декларации по налогу на прибыль). И в случае, если показатель ниже среднего уровня по виду экономической деятельности, в котором хозяйствующий субъект функционирует, контролеры направляют письменный запрос на представление пояснений в отношении низкого уровня налоговой нагрузки. В подобных запросах налоговые органы просят предоставить следующую информацию:

- данные о структуре организации – описание механизма деятельности, специфики вида экономической деятельности, особенностей поставки товара, выполнения работ и оказания услуг;
- расшифровку доходов и расходов за последние три года;
- оборотно-сальдовые ведомости по всем счетам и субсчетам;
- договоры аренды;
- штатное расписание хозяйствующего субъекта.

Одновременно с запросом пояснений налоговые органы требуют явки руководителя или главного бухгалтера для дачи пояснений. Как правило, такие запросы являются незаконными, так как налоговым законодательством четко установлены случаи, в которых налоговики вправе запросить пояснения: в ходе камеральной проверки выявлены ошибки, противоречия или несоответствия в представленных на проверку сведениях (п. 3 ст. 88 НК РФ)⁴. Налоговый орган вправе требовать документы только у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы или заявляющих НДС к возмещению (п. 6 и 8 ст. 88 НК РФ). Запрос пояснений о причинах низкого уровня налоговой нагрузки не подпадает под указанные основания. Представлять или нет запрошенные налоговым органом сведения – личное дело налогоплательщика.

Также следует отметить, что показатель уровня налоговой нагрузки является весьма нечетким и спорным. Ведь даже верно посчитанные средние цифры все равно остаются приблизительными и вряд ли совпадут с данными конкретных компаний. Кроме того, одна организация может вести несколько видов деятельности, и расчет налоговой нагрузки по каждому из них покажет, что все находится в пределах норматива. Но на практике инспекторы обычно берут общую сумму налоговых поступлений и выручки и сравнивают итог расчета со средним показателем только по одному виду деятельности.

Стоит отметить, что организации достаточно сложно самостоятельно подкорректировать уровень налоговой нагрузки. Так, чтобы уложиться в

³ Приказ ФНС РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@).

⁴ Налоговый кодекс РФ, принят Государственной Думой 16.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 05.04.2016 № 102-ФЗ).

пределы нормы, приходится либо занижать выручку, либо платить больше налогов. Но несущественное отклонение показателя налоговой нагрузки от среднего в пределах нормы само по себе не привлечет внимания проверяющих. Вместе с этим при существенном отклонении налогоплательщик вправе представить пояснения о низком уровне нагрузки, например, указав на использование льгот по налогу на имущество или получение убытка по налогу на прибыль [1].

Представим модель анализа налоговой отчетности применительно к финансово-хозяйственной деятельности организаций на данных реально действующего хозяйствующего субъекта АО «Хлебная база №8», полученных в результате проверки Межрайонной ИФНС по Воронежской области.

Отметим, что в рамках проведенных исследований использованы также данные бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах исследуемой организации⁵. АО «Хлебная база №8» работает на общем режиме налогообложения. Хозяйствующий субъект исчисляет и уплачивает следующие основные налоги:

- налог на прибыль;
- налог на имущество;
- транспортный налог;
- земельный налог.

Результаты экономического анализа налоговой нагрузки АО «Хлебная база №8» по видам налогов и сборов, суммам возникновения и погашения задолженности приведены в табл. 1.

Таблица 1

Анализ налоговой нагрузки АО «Хлебная база №8» по видам налогов и сборов, сумм возникновения и погашения задолженности

Вид налога	Прошлый год			Отчетный год		
	возникло, тыс. руб.	погашено, тыс.руб.	удельный вес поступивших платежей в бюджет, %	возникло, тыс.руб.	погашено, тыс. руб.	удельный вес поступивших платежей в бюджет, %
НДС	10342	3314	407		9966	75,3
Налог на прибыль	0	-684	4536		0	-
Транспортный налог	35	35	-8,4	34	34	0,3
Налог на имущество	677	913	0,4	912	902	6,8
Земельный налог	4675	4567	11,2	2267	2325	17,6
Всего	15729	8145	56,1		13227	100,0

Таким образом, за отчетный год в бюджеты всех уровней АО «Хлебная база №8» было уплачено 13227 тыс. руб. налоговых платежей и сборов. Если рассматривать структуру налоговых платежей уплачиваемых хозяйствующим субъектом, можно сделать вывод, что на протяжении двух лет наибольший удельный вес приходится на НДС (75,3% в 2015 г.). Отметим,

⁵ О бухгалтерском учете: Федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014 г.).

что сложившаяся на хозяйствующем субъекте структура налоговых платежей является типичной для России, высокий удельный вес налога на добавленную стоимость не редкость.

Следующим этапом анализа является рассмотрение информации о задолженности хозяйствующего субъекта перед бюджетом на конец 2015 г., анализ динамики задолженности хозяйствующего субъекта по налогам, уплачиваемым из различных источников представлен в табл. 2.

Таблица 2

Динамика задолженности АО «Хлебная база №8», тыс. руб.

Налоги и другие платежи	Причисляется по расчету		Перечислено в бюджет		Задолженность перед бюджетом на конец года	
	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
1. Налоги из выручки, в том числе:	10342	4536	3314	9966	-7028	5430
НДС	10342	4536	3314	9966	-7028	5430
2. Налоги, уплачиваемые из прибыли, в том числе:	5387	3213	4831	3261	-556	48
Налоги на прибыль	-	-	-684	-	-684	-
Имущественные налоги	677	912	913	902	236	-10
Прочие налоги и платежи	4710	2301	4602	2359	-108	58
Всего	15729	7749	8145	13227	-7584	5478

Анализ задолженности хозяйствующего субъекта перед государством, проведенный в табл. 2, показывает о сокращении сумм задолженностей по НДС и прочим видам налогов и платежей. Задолженность по налогу на прибыль у хозяйствующего субъекта к концу 2015 г. исчезла, имеется недоплата по имущественным налогам, что составляет 0,2% от общей суммы переплаченных налогов хозяйствующим субъектом за отчетный период. Если на начало года хозяйствующий субъект должен был 7584 тыс. руб., то к концу года вместо этой задолженности имеется переплата на сумму 5475 тыс. руб.

Структура налоговых показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности АО «Хлебная база №8», приведена в табл. 3.

Таблица 3

Структура налоговых показателей, представленных в бухгалтерской отчетности ОАО «Хлебная база №8»

Название статьи	Уд. вес статьи в итоге бухгалтерского отчета, %				
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	отклонение, гр.4-гр.3	отклонение гр. 3-гр.2
Бухгалтерский баланс					
Раздел II Оборотные активы					
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	0,01	0,68	3,4	-0,25	0,24
Итого по разделу II	3,64	88,2	90,3	-4,16	0,52
Баланс	100,0	100,0	100,0	0	0
Раздел V. Краткосрочные обязательства					

Название статьи	Уд. вес статьи в итоге бухгалтерского отчета, %				
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	отклонение, гр.4-гр.3	отклонение гр. 3-гр.2
Кредиторская задолженность	6,12	77,9	53,8	-3,79	3,54
Итого по разделу V	7,08	97,0	82,1	87,57	5,35
Баланс	100,0	100,0	100,0	0	0
Отчет о финансовых результатах					
Выручка	100,0	100,0	100,0	0	0
Прибыль (убыток) до налогообложения	8,98	2,7	0,17	1,21	1,40
Текущий налог на прибыль		1,08	5,35	0,13	0,15

Данные табл. 3 свидетельствуют, что организация сохраняет удельный вес статей налоговых сумм, формирующих баланс за отчетный период, за исключением кредиторской задолженности, в том числе по налогам и сборам и внебюджетным платежам. Удельный вес кредиторской задолженности АО «Хлебная база №8» на конец отчетного года снизился и составил 53,8%. Организация применяет обычную систему налогообложения и в этой связи является плательщиком налога на прибыль, доля которого в структуре выручки растет.

АО «Хлебная база №8» сдавала налоговую отчетность в МИ ФНС России №14 по Воронежской области. В ходе проверки налоговой отчетности налоговыми органами было выявлено, что налоговые декларации в налоговую инспекцию хозяйствующим субъектом предоставлялись своевременно. Путем сопоставления налоговых баз по разным налогам выявлены расхождения – превышение показателей доходов по одной из форм отчетности, что свидетельствует о возможном занижении доходов. В 2013-2015 гг. АО «Хлебная база №8» не заявляло налог на добавленную стоимость к возмещению. К уплате заявлено: 2013 г. – 5523 тыс. руб.;

2014 г. – 10342 тыс. руб.;

2015 г. – 5523 тыс. руб.

Льготы по налогам предприятием не заявлены.

Задолженность по земельному налогу – 54 тыс. руб. Переплата по НДС составляет 468 тыс. руб. и пени – 4 тыс. руб.

Итак, информация, формируемая в ходе анализа налоговой отчетности, позволяет принимать обоснованные управленческие решения для легальной минимизации налоговых платежей и максимизации прибыли, что в конечном итоге дает экономическому субъекту объективную возможность направить финансовые ресурсы на поддержание и развитие производства.

Заключение

Таким образом, аналитический инструментарий приобретает особую значимость в рамках развития теории и методики экономического анализа для целей оптимизации налоговой политики хозяйствующего субъекта.

В этом аспекте использование инструментов анализа налоговой отчетности в целях повышения налоговой дисциплины экономического субъекта, позволяющих прогнозировать налоговую нагрузку, эффективно управлять ресурсным потенциалом, значительно снижать финансовые риски, актуально и своевременно на этапе экономического развития. Важнейшей задачей в рамках обеспечения аналитической работы является построение экономико-математической модели, отражающей влияние не отдельных видов налогов, а именно их совокупности. Структура предполагаемой модели будет напрямую зависеть от вида применяемой системы налогообложения. Получение результатов эффективного воздействия на аспекты налогообложения хозяйствующего субъекта возможно в рамках использования актуальных аспектов динамичного налогового законодательства РФ, развития системы налогового учета, применения методов экономического анализа в рамках обоснования управленческих решений в области выбора рациональных механизмов воздействия на параметры налогообложения.

Список источников

1. Бунько В.А. Методы анализа налоговой нагрузки на предприятии // *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*, 2013, no. 10 (58), с. 50-55.
2. Гиляровская Л.Т., Лысенко Д.В., Ендовицкий Д.А. *Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности*. Москва, ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.
3. Ермакова Е.А. Налоговая нагрузка в отраслях российской экономики: методика и анализ // *Налоги и финансовое право*, 2013, no. 8, с. 194-200.
4. Коробейникова Л.С. Использование базовых положений отечественных стандартов учета и отчетности для раскрытия содержания финансовой устойчивости организации // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2010, no. 1, с. 95-110.
5. Медведева Л.Н., Корниец Т.П., Юшков Е.С., Лебедева Г.Н. Анализ влияния особенностей учета нематериальных активов на налоговую нагрузку компании // *Сервис в России и за рубежом*, 2012, no. 9 (36), с. 3-19.
6. Мелихова Т.О., Еременко М.Р. Концептуальные основы учета заработной платы и анализа налоговой нагрузки для повышения уровня финансовой безопасности предприятия // *Экономический вестник Донбасса*, 2012, т. 27, no. 1, с. 150-155.
7. Милькевич А. Необходимость анализа налоговой нагрузки на макроуровне // *РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*, 2015, no. 1, с. 273-275.
8. Морозова С.В., Стекольников И.Ю., Никитина Е.А. Роль анализа налоговой нагрузки в системе финансового управления компанией // *Вестник Международной академии системных исследований. Информатика, экология, экономика*, 2013, т. 15, no. 2, с. 107-112.
9. Сапожникова Н.Г., Панина И.В., Гальчина О.Н., Коробейникова Л.С., Ендовицкий Д.А. (ред.) *Бухгалтерский учет и отчетность*. Москва, КНОРУС, 2015.
10. Саргсян А.Г., Серобян А.А. Анализ влияния отложенных налогов на налоговые нагрузки // *Современная наука: тенденции развития*, 2016, no. 12, с. 152-158.
11. Смирнов Е.С. Анализ и оценка влияния налоговых обязательств на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций // *Учет и статистика*, 2013, no. 4 (32), с. 125-134.
12. Черник А.А. Сравнительный анализ методик расчета налоговой нагрузки организации // *Научно-методический электронный журнал Концепт*, 2013, т. 3, с. 171-175.

STRUCTURAL AND DYNAMIC ANALYSIS OF TAX LOAD

Agupova Kseniya Petrovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.
Kalinin Gennady Petrovich, applicant

Voronezh State University, University sq., 1, Voronezh, Russia, 394018;
e-mail: kalinin_gp@vsu.ru; e-mail: ksenia_a8@mail.ru

Purpose: disclose the possibility of using the data of the economic entity's financial and tax reporting for a substantiation the level of tax rates, optimization of tax load on the taxpayer-organization. *Discussion:* we analyzed the tax burden of the company on the types of taxes and fees, the amounts of occurrence and repayment of debts; Debt dynamics of an economic entity for taxes, the structure of tax rates reflected in the financial statements of an economic entity. *Results:* we justified the main directions of the analysis of the tax burden of an economic entity in the evaluation of the current and future impact of the current system of taxation on the financial management of an economic entity.

Keywords: tax optimization, analysis of the tax burden, revenues, economic analysis, tax return.

References

1. Bun'ko V.A. Metody analiza nalogovoi nagruzki na predpriatii. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal*, 2013, no. 10 (58), pp. 50-55. (In Russ.)
2. Giliarovskaia L.T., Lysenko D.V., Endovitskiy D.A. *Kompleksnyi ekonomicheskii analiz khoziaistvennoi deiatel'nosti*. Moscow, TK Velbi, Publ. Prospekt, 2006. (In Russ.)
3. Ermakova E.A. Nalogovaia nagruzka v otrasliakh rossiiskoi ekonomiki: metodika i analiz. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2013, no. 8, pp. 194-200. (In Russ.)
4. Korobeinikova L.S. Ispol'zovanie bazovykh polozhenii oteche-stvennykh standartov ucheta i otchetnosti dlia raskrytiia sodержaniia finansovoi ustoiчивosti organizatsii. *Sovremennaiia ekonomika: problemy i resheniia*, 2010, no.1, pp. 95-110. (In Russ.)
5. Medvedeva L.N., Korniets T.P., Iushkov E.S., Lebedeva G.N. Analiz vliianiia osobennostei ucheta nematerial'nykh aktivov na nalogovuiu nagruzku kompanii. *Servis v Rossii i za rubezhom*, 2012, no. 9 (36), pp. 3-19. (In Russ.)
6. Melikhova T.O., Eremenko M.R. Kontseptual'nye osnovy ucheta zarabotnoi platy i analiza nalogovoi nagruzki dlia povysheniia urovnia fi-nansovoi bezopasnosti predpriatii. *Ekonomicheskii vestnik Donbassa*, 2012, vol. 27, no. 1, pp. 150-155. (In Russ.)
7. Mil'kevich A. Neobkhodimost' analiza nalogovoi nagruzki na makrourovne. *RISK: Resursy, informatsiia, snabzhenie, konkurentsiiia*, 2015, no.1, pp.273-275. (In Russ.)
8. Morozova S.V., Stekol'nikova I.Iu., Nikitina E.A. Rol' analiza nalogovoi nagruzki v sisteme finansovogo upravleniia kompaniei. *Vestnik Mezhdunarodnoi akademii sistemnykh issledovaniia. Informatika, ekologiia, ekonomika*, 2013, vol. 15, no. 2, pp. 107-112. (In Russ.)
9. Sapozhnikova N.G., Panina I.V., Gal'china O.N., Korobeinikova L.S., Endovitskii D.A. (red.) *Bukhgalterskii uchet i otchetnost'*. Moscow, KNORUS, 2015. (In Russ.)

10. Sargsian A.G., Serobian A.A. Analiz vliianiia otlozhennykh nalogov na nalogovye nagruzki. *Sovremennaia nauka: tendentsii razvitiia*, 2016, no. 12, pp. 152-158. (In Russ.)

11. Smirnov E.S. Analiz i otsenka vliianiia nalogovykh obiazatel'stv na formirovanie nalogovoi nagruzki po nalogu na pribyl'

organizatsii. *Uchet i statistika*, 2013, no. 4 (32), pp. 125-134. (In Russ.)

12. Chernik A.A. Sravnitel'nyi analiz metodik rascheta nalogovoi nagruzki organizatsii. *Nauchno-metodicheskii elektronnyi zhurnal Kontsept*, 2013, vol. 3, pp. 171-175. (In Russ.)