Игнатьев Илья Юрьевич

ОБЗОР ОФИЦИАЛЬНЫХ МЕТОДИК РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье представлены обобщение и критический анализ методик расчета величины налоговой нагрузки предприятий, утвержденных органами государственной власти. Дана краткая характеристика каждой методики, особое внимание уделено отдельным моментам, вызывающим дискуссии в научных кругах. Автором также рассматривается возможность применения их в системе налогового менеджмента организаций, для чего разработана система критериев.

Адрес статьи: www.gramota.net/materials/1/2015/12/21.html

Статья опубликована в авторской редакции и отражает точку зрения автора(ов) по рассматриваемому вопросу.

Источник

Альманах современной науки и образования

Тамбов: Грамота, 2015. № 12 (102). С. 80-83. ISSN 1993-5552.

Адрес журнала: www.gramota.net/editions/1.html

Содержание данного номера журнала: www.gramota.net/materials/1/2015/12/

© Издательство "Грамота"

Информация о возможности публикации статей в журнале размещена на Интернет сайте издательства: www.gramota.net

Вопросы, связанные с публикациями научных материалов, редакция просит направлять на адрес: almanac@gramota.net

Список литературы

1. **Дейк Т. А. ван.** Язык. Познание. Коммуникация / пер. с англ. М.: Прогресс, 1989. 312 с.
2. **Лесков С. В.** Лексические и структурно-композиционные особенности психологического детектива: дисс. … к. филол. н. СПб., 2005. 207 с.
3. **Чейф Уоллес Л.** Память и вербализация прошлого опыта // Новое в зарубежной лингвистике. М., 1983. Вып. XII. Прикладная лингвистика. С. 35-74.
4. **Dictionnaire Larousse** [Электронный ресурс]. URL: http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/ (дата обращения: 05.11.2015).
5. **Encyclopédie LEXILOGOS** [Электронный ресурс]. URL: http://www.lexilogos.com/francais_langue_dictionnaires.htm (дата обращения: 05.11.2015).
6. **Pennac D.** Au bonheur des ogres. P.: Ed. Gallimard, 1985. 288 p.
7. **Pennac D.** La Petite Marchande de Prose. P.: Ed. Gallimard, 1989. 408 p.
8. **Platten D.** The Impact of the Contemporary Roman Noir / Michael Bishop, Christopher Elson // French Prose in 2000. Rodopi, 2002. P. 155-165.
9. **Ridon J.-X.** Mémoire, récit et contamination dans La Fée Carabine de Daniel Pennac // L'Esprit Créateur. 1997. V. 37. № 3. P. 50-60.
10. **Stott C. A.** Belleville rouge, belleville noir, belleville rose: réprésentation d'un quartier parisien depuis le Moyen Age jusaqu'à l'an 2000. The University of Adelaide, 2008. 376 p.
11. **Tannen D.** Framing in Discourse. N. Y.: Oxford University Press, 1993. 263 p.

PECULIARITIES OF STRUCTURE OF DANIEL PENNAC'S DETECTIVE FRAME

Ermolenko Inessa Igorevna
Kyiv National Linguistic University, Ukraine
inessa1986@mail.ru

The article discusses Daniel Pennac's detective text from the perspective of frame analysis. The author singles out the peculiarities of the structure of Daniel Pennac's detective frame: an additional nodal element is identified, the specificity of the slot filling of the invariant frame nodes is determined, on the basis of which it is possible to uncover deep meanings embodied in the text, as well as to find out the author's pragmatic intention. As examples the author gives the fragments of illustrative material involving the methodology of the component analysis of lexical units.

Key words and phrases: detective text; linguistic-poetic text analysis; detective frame; slot; component analysis.

УДК 336.6
Экономические науки

В статье представлены обобщение и критический анализ методик расчета величины налоговой нагрузки предприятий, утвержденных органами государственной власти. Дана краткая характеристика каждой методики, особое внимание уделено отдельным моментам, вызывающим дискуссии в научных кругах. Автором также рассматривается возможность применения их в системе налогового менеджмента организаций, для чего разработана система критериев.

Ключевые слова и фразы: налоги; официальные методики; налоговая нагрузка; налоговое бремя; налоговый менеджмент; налоговое планирование.

Игнатьев Илья Юрьевич
Санкт-Петербургский государственный экономический университет
epselent@yandex.ru

ОБЗОР ОФИЦИАЛЬНЫХ МЕТОДИК РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПРЕДПРИЯТИЙ©

В условиях экономического кризиса, дефицита денежных средств в государственном бюджете и, как следствие, ужесточения налогового контроля исследование собственной налоговой нагрузки приобретает для хозяйствующих субъектов особую актуальность. Результаты такого исследования помогут выявить потенциальные направления оптимизации налоговых издержек, минимизировать налоговые риски и тем самым получить дополнительные финансовые ресурсы для поддержания платежеспособности и конкурентоспособности на рынке. Периодический расчет показателя налоговой нагрузки позволит оценить эффективность мероприятий налогового менеджмента, а сравнение своих показателей со среднеотраслевыми покажет риск привлечения внимания со стороны налоговых органов к деятельности компании. Законодатели довольно часто вносят различные изменения в налоговое законодательство. Рассчитать возможные финансовые последствия нововведений также можно с помощью показателя налоговой нагрузки.

© Игнатьев И. Ю., 2015

В специальной литературе учеными предлагается множество различных подходов к исчислению величины налоговой нагрузки предприятия. На законодательном уровне также не существует единой, универсальной методики. В процессе исследования автором не обнаружено ни одной работы, посвященной рассмотрению совокупности законодательно закрепленных подходов. В данной статье проведем критический обзор нескольких официальных методик[1], а также исследуем их на предмет пригодности для использования в управленческих целях компаний. Для решения второй задачи предлагается следующая система критериев. Прежде всего, методика не должна быть слишком громоздкой и сложной в применении. Все необходимые для расчета данные должны быть легкодоступны специалисту. Во-вторых, формула расчета налоговой нагрузки должна представлять собой относительный показатель, поскольку абсолютный не позволяет в полной мере оценить результативность работы налогового менеджмента организации. Третий критерий – универсальность, в том числе независимость от отраслевой принадлежности. Четвертым критерием, определяющим практическую ценность метода, будет возможность изменять значения отдельных факторов, влияющих на величину налогового бремени (например, налоговых ставок, льгот), и сравнивать результаты расчетов при разных вариантах налогообложения. И, наконец, методика не должна содержать неточностей, недоработок, являющихся причиной множественности толкования отдельных положений.

Сравнительная характеристика отобранных для анализа официальных методик определения налоговой нагрузки на предприятие представлена в Таблице 1. Налоговая нагрузка в большинстве представленных методик представляет собой относительный показатель, коэффициент, в числителе которого – различные обязательные платежи налогового характера, в знаменателе – доход компании. Применяются как общие, так и частные показатели налоговой нагрузки по отдельным налогам.

Таблица 1.

Сравнительная характеристика официальных методик определения налоговой нагрузки на предприятие

Документ, утвердивший формулу расчета	Числитель формулы	Знаменатель формулы
Письмо Минфина РФ от 13.08.1996 г. № 04-01-15 [3]	Сумма всех начисленных налогов и налоговых сборов, в том числе во внебюджетные фонды	Сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества и выручки от аренды с НДС
Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ [5]	Подлежащие уплате федеральные налоги (за исключением акцизов, НДС) и взносы во внебюджетные фонды (за исключением ПФ РФ)	-
Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ [6]	Подлежащие уплате федеральные налоги (за исключением акцизов, НДС) и взносы во внебюджетные фонды (за исключением ПФ РФ)	-
Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 г. № 391 [9]	Сумма начисленных налогов и сборов за исключением сумм акцизов и НДС, взносов в Пенсионный фонд РФ	Выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, размер которых определяется в соответствии с правилами бух. учета
Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ [8]	Сумма уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов (без страховых взносов)	Оборот (выручка) организации по данным Росстата)
Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 [4]	Сумма исчисленного налога на прибыль (стр. 180 листа 02 декларации по налогу на прибыль)	Сумма доходов от реализации и внереализационных доходов (сумма строк 010 и 020 листа 02 декларации по налогу на прибыль)
Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 [Там же]	Сумма НДС, исчисленного к уплате (стр. 040 раздела 1 декларации по НДС)	Налоговая база по НДС (сумма гр. 3 строк 010, 020, 030, 040, 050, 060, 070, 080 раздела 3 декларации по НДС)
Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 [Там же]	Сумма исчисленных к уплате в бюджет налога на прибыль, НДС, НДПИ, акцизов, водного налога, платежей за пользование природными ресурсами, налога на имущество, транспортного, земельного налога	Выручка из Отчета о финансовых результатах

Рассмотрим подробнее каждую из методик, выделив в них наиболее дискуссионные моменты.

Методика, предложенная Министерством финансов РФ в Письме от 13.08.1996 г. № 04-01-15, предполагает при расчете налоговой нагрузки учитывать подоходный налог (ныне – НДФЛ), а также платежи

[1] Под официальными здесь понимаются методики, утвержденные нормативными и иными актами государственных и муниципальных органов власти.

в государственные внебюджетные фонды [3]. Отдельные исследователи, также рекомендующие использовать НДФЛ для расчета налогового бремени, объясняют это тем, что суммы НДФЛ оказывают прямое влияние на финансовый результат предприятия, так как относятся на его расходы. В свою очередь, все расходы покрываются выручкой от реализации товаров (работ, услуг) [1, с. 15]. Однако мы разделяем позицию ученых, исключающих НДФЛ из расчета, поскольку бремя уплаты этого налога лежит на сотрудниках, а хозяйствующие субъекты при этом выступают в роли налоговых агентов, а не налогоплательщиков. Включение в расчет налоговой нагрузки платежей во внебюджетные фонды, на наш взгляд, некорректно, поскольку в настоящее время они не входят в систему налогов РФ.

Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ в целях стимулирования инвестиционной деятельности в Российской Федерации гарантирует инвесторам защиту от изменений в законодательстве, ухудшающих налоговый режим. Суть так называемой «стабилизационной дедушкиной оговорки», закрепленной данным Законом, заключается в следующем: новые нормативные правовые акты не применяются в отношении инвесторов в течение срока окупаемости инвестиционного проекта в случае, если такие нормативные акты приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки на деятельность инвесторов по сравнению с той налоговой нагрузкой, которая действовала на день начала финансирования инвестиционного проекта [5]. Совокупная налоговая нагрузка определяется в абсолютной величине. Данный подход представляет определенную ценность для целей управления денежными потоками компании, так как позволяет прогнозировать сумму налоговых платежей в зависимости от таких факторов как количество налогов, налоговая ставка, размер налоговой базы. Вместе с тем абсолютный показатель не дает возможность проводить сравнительный анализ за разные периоды времени в своей компании или с другими компаниями отрасли, а также делать вывод, насколько данная величина налоговых обязательств является приемлемой в масштабах бизнеса.

Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ по содержанию схож с предыдущим Законом и регулирует отношения, связанные с государственными гарантиями прав иностранных инвесторов при осуществлении ими инвестиций на территории Российской Федерации [6]. Методический подход к расчету налоговой нагрузки абсолютно идентичен предыдущему.

Подобные упомянутым гарантии предоставляет отдельной категории инвесторов – резидентам Особой экономической зоны в Калининградской области – Федеральный закон от 10.01.2006 г. № 16-ФЗ [7]. Расчет совокупной налоговой нагрузки осуществляется такими инвесторами по формуле, утвержденной Постановлением Правительства России от 23.06.2006 г. № 391. Методика предписывает не включать в расчет налог на добавленную стоимость и акцизы [9]. Некоторые экономисты, солидарные с таким подходом, утверждают, что косвенные налоги не оказывают никакого влияния на финансовое состояние организации и величину ее прибыли, так как включаются в цену товаров и тем самым перекладываются на покупателей. Получается, при увеличении ставки косвенного налога продавец непременно повысит цену товара на такую же величину, чтобы сохранить прежний уровень прибыли. С другой точки зрения, не у всех предприятий в подобной ситуации имеется возможность полностью перекладывать налог на покупателя [2]. У производителей товаров народного потребления, которым легко можно найти заменители, такой возможности нет, поскольку рост цены спровоцирует падение спроса на товар. Некоторая возможность существует у монополистов: поставщиков энергии, газа, нефтепродуктов, услуг по железнодорожным перевозкам. Таким товарам и услугам не найти замену, однако можно снизить их потребление, тем самым сокращая выручку продавцов.

Стоит отметить и тот факт, что обязательство по уплате НДС возникает обычно в момент отгрузки товара, поэтому срок уплаты налога может наступить до того, как поступят денежные средства от покупателя. Тогда некоторым предприятиям для осуществления налоговых платежей приходится привлекать заемные средства.

Таким образом, косвенные налоги существенно влияют на финансовый результат предприятия, и их следует учитывать при расчете налоговой нагрузки. Причем суммы НДС, начисленные к уплате с реализации и с импорта, необходимо увеличить на суммы восстановленного налога и уменьшить на суммы возмещенного из бюджета.

Приказом от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ Федеральная налоговая служба утвердила Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, согласно которой налогоплательщик включается в план выездных проверок, если уровень его налоговой нагрузки ниже среднеотраслевого [8]. Методика, утвержденная данным Приказом, – единственная из рассматриваемых предлагает использовать для расчета налогового бремени сумму уплаченных, а не начисленных за период налогов. Такой порядок расчета, по нашему мнению, некорректен, поскольку уплаченные налоги не отражают реальный объем налоговых обязательств. Срок уплаты любого налога наступает по окончании налогового периода возникновения налоговой базы. Следовательно, в расчет налоговой нагрузки за определенный период попадают суммы налогов, относящиеся к деятельности организации в предыдущем периоде, и не попадают – относящиеся к расчетному периоду. Методика не содержит подробной расшифровки налоговых платежей, используемых в числителе формулы расчета налоговой нагрузки. Не менее спорным является и показатель в знаменателе формулы. В качестве источника данных о выручке заявлен Росстат. Несмотря на то, что в органы статистики предоставляются данные о нетто-выручке, нельзя однозначно сказать, что налоговые органы используют для расчета именно такую выручку. Тем не менее, в целях оценки риска привлечения внимания налоговых органов к деятельности компании полезно иметь в арсенале инструментов налогового планирования и такую методику.

В Письме от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 ФНС России разъясняет порядок подготовки и проведения налоговых комиссий по легализации налоговой базы, а также критерии отбора налогоплательщиков для приглашения на заседание такой комиссии. В частности, подозрение в недобросовестности вызывают

компании с низкой (менее 3% у производственных компаний и менее 1% – у торговых) налоговой нагрузкой по налогу на прибыль, рассчитываемой как отношение начисленного налога к общей сумме доходов от реализации и внереализационных доходов согласно декларации по налогу на прибыль. В отношении отобранных налогоплательщиков инспекторы проводят анализ уровней общей налоговой нагрузки и нагрузки по НДС. Общий показатель представляет собой отношение суммы всех исчисленных налогов, в том числе косвенных, но за исключением НДФЛ, к выручке по бухгалтерскому учету [4]. Данный метод расчета, по нашему мнению, наилучшим образом разрешает все спорные моменты, о которых было упомянуто в статье. Кроме того, оправданно использование в качестве интегрального показателя в знаменателе формулы выручки по данным бухгалтерского учета, поскольку именно в бухгалтерском, а не в налоговом учете отражается реальный финансовый результат компании. Представляется целесообразным к выручке прибавлять доходы от участия в других организациях, проценты к получению и прочие доходы, ведь эти доходы также являются частью финансового результата.

Итак, анализ перечисленных в Таблице 1 официальных методик определения налоговой нагрузки организаций показал различия в следующих ключевых моментах: перечень обязательных платежей, включаемых в расчет; их состояние (начисленные или уплаченные); способ определения дохода. Вместе с тем, контролирующие органы имеют единое представление об экономической сущности налоговой нагрузки как изъятии части дохода организации посредством обязательных платежей в пользу государства. Каждая из методик предназначена для определенной цели, и ни одна из них, по мнению автора, не подходит в чистом виде для целей внутреннего аудита налогового бремени компании. Однако наиболее приемлемой и отвечающей большинству из предложенных критериев можно признать методику, предложенную Федеральной налоговой службой в Письме от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722.

Список литературы

1. **Жернаков С. А.** Налоговая нагрузка: критерий оценки налоговых рисков и экономическая сущность // Налоги и финансовое право. 2010. № 6. С. 14-24.
2. **Коростелкина И. А.** Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 32. С. 41-51.
3. **О программе изучения налогового бремени на отдельных предприятиях и в организациях различных форм собственности, размеров и видов деятельности** [Электронный ресурс]: Письмо Минфина РФ от 13.08.1996 г. № 04-01-15. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
4. **О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы**: Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 // Официальные документы. 2013. № 28-30.
5. **Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений**: Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ (ред. от 28.12.2013 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации (СЗРФ). 1999. № 9. Ст. 1096.
6. **Об иностранных инвестициях в Российской Федерации**: Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ (ред. от 05.05.2014 г.) // СЗРФ. 1999. № 28. Ст. 3493.
7. **Об особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации**: Федеральный закон от 10.01.2006 г. № 16-ФЗ (ред. от 29.06.2015 г.) // СЗРФ. 2006. № 3. Ст. 280.
8. **Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок**: Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) // Документы и комментарии. 2007. № 12.
9. **Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины**: Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 г. № 391 (ред. от 30.07.2014 г.) // СЗРФ. 2006. № 26. Ст. 2852.

OVERVIEW OF OFFICIAL METHODS OF TAX BURDEN CALCULATION AT ENTERPRISES

Ignat'ev Il'ya Yur'evich
Saint-Petersburg State University of Economics
epselent@yandex.ru

The article presents the generalization and critical analysis of the methods of the calculation of tax burden value at enterprises approved by state authorities. A brief description of each method is given; particular attention is paid to specific points provoking discussions within scientific circles. The author also examines the possibility of using these methods in the system of the tax management of organizations, for which purpose a system of criteria has been developed.

Key words and phrases: taxes; official methods; tax burden; incidence of taxation; tax management; tax planning.