



УДК 336.226(075)

© С. Н. Солдаткин, А. В. Тютюгина, 2010

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПРЕДПРИЯТИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

*Солдаткин С. Н.* – канд. экон. наук, доц., декан факультета «Финансист», тел. (4212) 76-54-47, e-mail: s\_soldatkin@mail.ru; *Тютюгина А. В.* – ст. преп. кафедры «Налоги и налогообложение», тел. 8-914-206-35-23, e-mail: anna@799000.ru (ХГАЭиП)

При планировании мероприятий налогового контроля налоговые органы руководствуются критериями отбора налогоплательщиков, перечисленными в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. От обоснованности такого отбора зависят степень налогового риска налогоплательщиков и государства. Вместе с тем, уже первый критерий Концепции нуждается в пересмотре.

Planning the activities of tax control the tax authorities apply the criteria of selection of taxpayers which are listed in the Concept of planning field tax audits. Degree of tax risk for taxpayers and the state depends on the validity of such selection. However, even the first criterion of the Concept has to be revised.

*Ключевые слова:* налоговая нагрузка, налоговый контроль, Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, добавленная стоимость.

Современные тенденции развития налоговых отношений в России активно обсуждаются в широких кругах научной и профессиональной общест-венности. Особенно важными являются вопросы оценки налогового климата, налоговых рисков государства, региона и муниципального образования, обеспечения налоговыми доходами бюджетной системы страны.

Одной из причин сокращения поступлений налоговых доходов в бюджетную систему государства можно назвать недостаточно эффективную систему налогового контроля. В целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ была утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок [2]. На основе Концепции подготовлены «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, исполь-

зубые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок». Таких критериев в Концепции названо двенадцать. Все они представляют большой интерес в рамках научной дискуссии, касающейся определения и оценки налоговых рисков налогоплательщиков и государства.

Первым критерием самостоятельной оценки налоговых рисков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, является налоговая нагрузка. Если у налогоплательщика она ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли, налогоплательщик может быть включен в план выездных проверок. Рассмотрим этот критерий с точки зрения обеспечения эффективности налогового контроля и увеличения налоговых рисков налогоплательщика.

Необходимо отметить, что средняя налоговая нагрузка по отрасли может сильно различаться в зависимости от многих факторов: степени развития транспортной, финансовой и иных инфраструктур, плотности населения, установления налоговых и иных льгот, общего уровня экономического развития региона, а также выбранного режима налогообложения.

Налоговая нагрузка рассчитывается как соотношение суммы уплаченных налогов по данным налоговых деклараций и суммы выручки за отчетный период (как правило, календарный год). Причем в эту формулу не берутся те налоги, которые налогоплательщики уплачивают в качестве налогового агента, например НДС. В знаменателе – выручка, очищенная от НДС и акцизов. Если за 2006 и 2007 гг. ФНС предоставил расчет средней налоговой нагрузки по видам экономической деятельности, то за 2008, 2009 и 2010 гг. таких данных нет. Очевидно, что пользоваться данными прошлых лет было бы некорректно, так как за это время произошло множество изменений в законодательстве: снижены ставки налогов, введены налоговые льготы и прочее. Таким образом, налогоплательщик должен самостоятельно рассчитать свою налоговую нагрузку, что требует владения знаниями и навыками проведения экономического анализа.

Налогоплательщик может попытаться проанализировать нормативную базу, чтобы найти алгоритм расчета налоговой нагрузки органами статистики (Росстат). Однако ни в законодательстве, ни в других открытых источниках таких сведений нет. Нет в открытых источниках информации и данных, указывающих, какие уплаченные налоги должны влиять на расчет среднеотраслевой налоговой нагрузки по видам деятельности.

Следовательно, поскольку нет соответствующих документов, доводящих до всеобщего сведения предлагаемые Росстатом методики, конкретный налогоплательщик при налоговом планировании может самостоятельно выбрать способ расчета уровня его налоговой нагрузки. Вместе с тем, территориальные органы ФНС России, осуществляя предпроверочные мероприятия налогового контроля, будут анализировать налоговую нагрузку по уровню уплаченных организацией налогов и сборов к выручке.



На наш взгляд дальнейшее развитие теории и практики налогообложения невозможно без определенного понятийного аппарата и единства его применения. В этой связи представляется необходимым ввести в НК РФ определение понятия «налоговая нагрузка» и закрепить конкретный порядок расчета налоговой нагрузки.

Таким образом, уже первый критерий существующей системы оценки налогоплательщиков для планирования проведения выездных налоговых проверок не позволяет обеспечить достоверную выборку налогоплательщиков и обозначить «зоны риска», поэтому нуждается в пересмотре.

Прогнозированию налоговой нагрузки предприятия посвящено множество работ отечественных экономистов, среди которых можно назвать Е. А. Кирову, М. Н. Крейнину, А. Кадушина, Н. Михайлову, Т. К. Островенко, М. В. Романовского, Е. С. Вылкову, М. И. Литвина [5].

Рассмотрим внимательнее методику определения налоговой нагрузки экономического субъекта А. Кадушина и Н. Михайловой [4].

В соответствии с данной методикой предлагается оценивать налоговую нагрузку как долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной отдельным экономическим субъектом. Добавленная стоимость, по мнению авторов, является источником дохода экономического субъекта и, следовательно, источником уплаты налогов.

Показатель, получившийся в процессе расчетов по данной методике, позволяет усреднить оценку налоговой нагрузки для различных типов производств, т. е. обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических субъектов.

Для количественной интерпретации структуры затрат и, соответственно, характеристики типа хозяйства представим себе валовую выручку предприятия в виде следующей структуры компонентов (см. таблицу):

Таблица

Структура компонентов валовой выручки предприятия

Материальные затраты (МЗ)	Добавленная стоимость			
	Амортизация (Ам)	Зарплата с отчислениями (ЗПо)	Прибыль (П)	НДС

Очевидно, данная модель не является строгим отражением затратно-доходной структуры выручки. Она составлена таким образом, чтобы лучше проиллюстрировать налогообложение добавленной стоимости.

Валовая выручка по этой методике представляется в виде разбивки на следующие компоненты: материальные затраты (МЗ), добавленную стоимость (ДС), включающую амортизационные отчисления (АМ), затраты на оплату труда с учетом страховых взносов и тарифа по травматизму (ЗП), налог на добавленную стоимость (НДС), прибыль (П).

Так как долевое распределение этих компонентов у различных экономических субъектов различное, то целесообразно ввести в методику структурные коэффициенты:



- 1) долю затрат на оплату труда в добавленной стоимости ( $K_{зп} = ЗП / ДС$ );
- 2) долю амортизации в добавленной стоимости ( $K_{ам} = АМ / ДС$ ).

Затем производится расчет налогов экономического субъекта в текущей налоговой ситуации. Согласно методике сумма НДС рассчитывается по формуле:

$$\text{НДС} = (18 \% / 118 \%) \cdot ДС. \quad (1)$$

Сумма страховых взносов, начисленных с фонда оплаты труда, с 2011 года рассчитывается по формуле:

$$\text{Стр. взносы} = (34,2 \% / 134,2 \%) \cdot (\text{ФОТ} + \text{Стр. взносы}). \quad (2)$$

Воспользовавшись коэффициентом, определяющим долю затрат на оплату труда в добавленной стоимости ( $K_{зп} = ЗП / ДС$ ), можно преобразовать формулу в формулу следующего вида:

$$\text{Стр. взносы} = (34,2 \% / 134,2 \%) \cdot K_{зп} \cdot ДС. \quad (3)$$

Если сумма выплат каким-либо сотрудникам достигает максимального значения налоговой базы (415 000 руб.), тогда снова рассчитывается репрезентативная ставка страховых взносов, вычисляемая как отношение суммы уплаченного налога к налоговой базе.

Сумма налога на прибыль организаций рассчитывается по формуле:

$$\text{НП} = 0,2 \cdot \text{Прибыль} = 0,2 \cdot (\text{ДС} - \text{НДС} - \text{ФОТ} - \text{Стр. взносы} - \text{АМ}). \quad (4)$$

Воспользовавшись всеми вышеперечисленными коэффициентами, можно преобразовать формулу (4) в формулу следующего вида:

$$\text{Налог на прибыль} = 0,2 \cdot (1 - (18 / 118) - K_{зп} - K_{ам}) \cdot ДС. \quad (5)$$

Сложение всех налогов, рассчитанных по указанным формулам, позволяет получить долю отчисляемой добавленной стоимости экономического субъекта в бюджет государства.

По формулам, предложенным в этой методике, изменяя фондоемкость и зарплатоемкость, рассчитываемые как отношение амортизационных отчислений и затрат на оплату труда к добавленной стоимости, можно получать долю налоговой нагрузки в добавленной стоимости экономического субъекта. Отметим, что показатели фондоемкости и зарплатоемкости одного и того же предприятия, как правило, на протяжении короткого периода времени (2–3 года) колеблются весьма незначительно.

Исходя из вышесказанного, можно вывести график зависимости доли



отчисляемой добавленной стоимости экономического субъекта в бюджетную систему государства от показателей зарплатоемкости и фондоемкости.

Действительно, если эта доля вычисляется по следующей формуле:

$$D = (\text{НДС} + \text{Стр. взносы} + \text{НП}) / \text{ДС}, \quad (6)$$

тогда:

$$D = \frac{(18/118) \cdot \text{ДС} + (34,2/134,2 \cdot \text{Кзп}) \cdot \text{ДС} + (1 - \text{Кзп} - 18/118 - \text{Кам}) \cdot \text{ДС} \cdot 0,2}{\text{ДС}} =$$

$$= 0,32203 + 0,05484 \text{ Кзп} - 0,2 \text{ Кам}. \quad (7)$$

Следуя этой формуле и представив изменение Кзп и Кам на осях координат, выведем график зависимости доли отчисляемой добавленной стоимости экономического субъекта в бюджетную систему государства от показателей зарплатоемкости и фондоемкости (рис. 1).

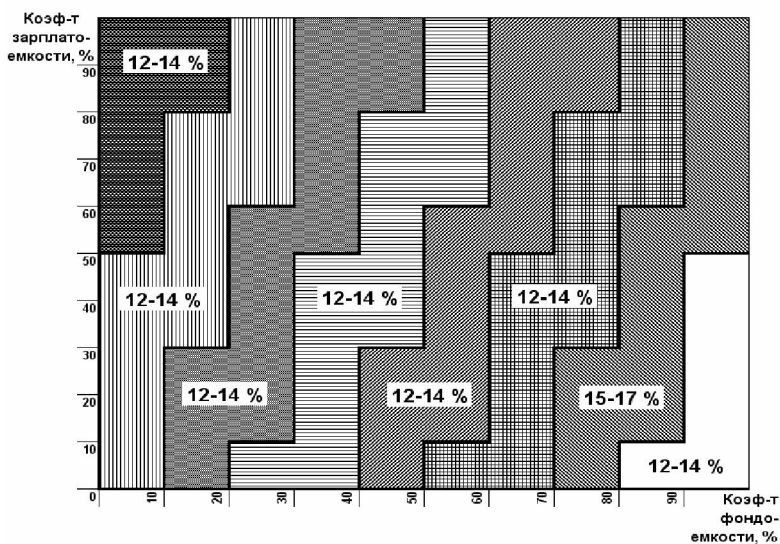


Рис. 1. Зависимость доли налогов в добавленной стоимости от показателей зарплатоемкости и фондоемкости

Необходимо заметить, что при построении этого графика было сделано несколько значительных допущений: ставка налога на прибыль равна 20 %, хозяйствующий субъект является плательщиком НДС только по ставке 18 %, ни по одному из работников сумма выплат не достигла предельного значения 463 000 руб., ставка взноса на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний равна 0,2 %. В расчетные формулы данной методики не вошли некоторые налоги, например, налог на имущество и другие,

влияние которых на финансовое состояние экономического субъекта нельзя признать незначительным. Таким образом, проследив динамику колебаний  $K_{зп}$ ,  $K_{ам}$  за предшествующий период и рассчитав их средний показатель, можно вывести показатель минимальной налоговой нагрузки экономического субъекта. Приведенные расчеты верны только в том случае, если предприятие получает прибыль. Если хозяйствующий субъект несет убытки, налог на прибыль не может быть отрицательной величиной и приравнивается к нулю. В этом случае доля налогов в добавленной стоимости будет определяться, как:

$$D = \frac{(18/118) \cdot ДС + (34,2/134,2 \cdot K_{зп}) \cdot ДС + 0}{ДС} = 0,1525 + 0,2548 \cdot K_{зп}. \quad (8)$$

Анализировать такую зависимость имело бы смысл только в том случае, если бы убыточность хозяйствующего субъекта не являлась уже сама по себе одним из главных критериев для включения налогоплательщиков в план проведения выездных налоговых проверок. Впрочем, в период кризиса такая методика отбора, скорее всего, окажется неэффективной, поэтому последняя формула также заслуживает внимания.

Таким образом, имея подобный инструмент предварительного налогового контроля, налоговые органы могли бы не только сравнивать налоговую нагрузку предприятия с расчетным минимальным значением, но и отслеживать расхождения в динамике темпов роста показателей  $K_{зп}$ ,  $K_{ам}$  и доли налогов в структуре добавленной стоимости. Например, коэффициент фондоемкости имеет тенденцию к снижению при прочих равных условиях, а доля налогов уменьшается или находится на том же уровне.

### Библиографические ссылки

1. *Налоговый кодекс РФ*. Части первая и вторая. Официальный текст по состоянию на 20 февраля 2010 года. – Новосибирск: Сиб. ун-в. изд-во, 2010.
2. *Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».*
3. *Насколько сильно налоговое бремя (попытка количественного анализа) / А. Кадушин, Н. Михайлова // Системы и проекты: [сайт]. URL: <http://www.itrealty.ru/analit/>.*
4. *Прогнозирование и планирование в налогообложении: Учебник / И. И. Бабленкова., Н. А. Горохова и др. – М.: Высшее образование, 2009.*
5. *Филатова О. А. Идентификация базовых понятий риск-менеджмента // Вестник ТОГУ. – 2008. – № 2 (9).*