

УДК 336.02:631.16

С.А. Новоселова, Т.А. Лысова, В.В. Кондак

Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова, г. Саратов,
email: nsanovoselova@yandex.ru, lysovatal@yandex.ru, kondakvera@yandex.ru

ПЕРСПЕКТИВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Ключевые слова: анализ, налогообложение, учет, сельское хозяйство, налоговая нагрузка, налог, сбор.

Анализ существующей практики анализа расчетов по налогам и сборам, а также существующих методик определения налоговой нагрузки организаций. Определены и проанализированы налоговые платежи и сборы сельскохозяйственных предприятий. Рассмотрены проблемные вопросы нормативно-правового законодательства в сфере налогообложения сельскохозяйственных организаций, которые оказывают влияние на их налоговую нагрузку. Авторами проведены расчеты налоговой нагрузки по существующим методикам и предложены наиболее приемлемые для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Определена эффективность использования показателя налоговой нагрузки для решения о проведении выездных налоговых проверок.

S.A. Novoselova, T.A. Lysova, V.V. Kondak

Saratov State Agrarian University after N.I. Vavilov, Saratov,
email: nsanovoselova@yandex.ru, lysovatal@yandex.ru, kondakvera@yandex.ru

PERSPECTIVE DIRECTIONS OF ANALYSIS OF THE ACTIVITIES OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS ON TAXATION ISSUES

Keywords: analysis, taxation, accounting, agriculture, tax burden, tax, collection.

Analysis of the existing practice of analyzing the calculations of taxes and fees, as well as existing methods for determining the tax burden of organizations. Tax payments and fees of agricultural enterprises are determined and analyzed. The problematic issues of regulatory legal legislation in the field of taxation of agricultural organizations that affect their tax burden are considered. The authors carried out calculations of the tax burden according to existing methods and proposed the most acceptable for agricultural producers. The efficiency of using the tax burden indicator for the decision to conduct field tax audits is determined.

Обычно анализ расчетов с бюджетом по налогам и сборам включает в себя анализ текущего состояния, динамики и структуры этих расчетов. Но для построения системы учетно-аналитического обеспечения расчетов с бюджетом по налогам и сборам показателей данного анализа недостаточно. Перспективным направлением анализа по данному вопросу является расчет налоговой нагрузки, причем в начале финансового года.

Определение финансовой нагрузки по окончании финансового года возможно через использование налогового калькулятора. Однако ценность данного показателя заключается в определении налогового бремени именно до начала финансово-хозяйственной деятельности, с целью определения вектора этой деятельности и прогноза основ-

ных финансовых показателей, которые в свою очередь влияют на размер налоговой нагрузки.

Таким образом, будет сформировано учетно-аналитическое обеспечение расчетов по налогам и сборам, включающее:

1. Выбор режима налогообложения
2. Определение статей доходов и расходов
3. Определение льготных моментов в налогообложении
4. Отражение доходов и расходов в первичных документах и регистрах сводного учета
5. Анализ показателей налоговой нагрузки

То есть, можно объединить все выше названные элементы в единую систему учетно-аналитического обеспечения расчетов по налогам и сборам.

Объекты и методы исследования

В качестве объектов исследования по вопросам анализа расчетов по налогам и сборам и определения налоговой нагрузки были взяты данные сельскохозяйственных товаропроизводителей Саратовской области, в частности, тепличных хозяйств, и отдельно крупные предприятия этой отрасли.

Это дало возможность определить долю и роль отдельных налогов и сборов в общей сумме налоговых обязательств организаций.

Анализа расчетов по налогам и сборам и расчеты налоговой нагрузки были проведены за последние три года, что позволило выявить необходимые показатели для акцентирования их в учете, в виде разработки бухгалтерских и налоговых регистров.

Расчеты налоговой нагрузки сельскохозяйственных предприятий проведены с использованием пяти методик:

1. Методика ФНС России определяет налоговую нагрузку как отношение уплаченных налогов и сборов к сумме выручки.

Понятие налоговой нагрузки в этом случае определяют следующие документы:

Приказ ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297@ «О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [1];

Приложение № 7 к письму ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам» [2].

2. По методу сопоставления налога и источника его уплаты [6, 5]

3. По методу суммы начисленных налоговых платежей [3, 5]

4. По методу суммы источника средств для уплаты налогов [4, 5]

5. По методу добавленной стоимости [7, 5]

Результаты и их обсуждение

Результаты расчетов налоговой нагрузки за 2018-2020г.г. представлены в таблицах.

Расчеты налоговой нагрузки указывают на то, что самая высокая нагрузка была у сельскохозяйственных товаропроизводителей в 2019 году – 7,56%.

При этом среднеотраслевая (для сельского хозяйства) совокупная нагрузка на сельскохозяйственных товаропроизводителей по данным ФНС России установлена в 2020 году 3,8%. То есть, данный норматив сельскохозяйственными организациями Саратовской области выполнен.

Можно увидеть также, что сумма выручки от реализации продукции увеличилась на 23077525 тыс. руб., или на 53%, а величина прочих доходов возросла на 186603 тыс. руб., или на 5,85%, в результате чего, общая величина доходов сельскохозяйственных предприятий Саратовской области возросла в 2020 году на 23264128 тыс. руб., или на 50%, по сравнению с 2018 годом.

При этом темпы роста налоговых платежей (+19,18%) оказались ниже темпов роста доходов (+50,12%), в результате налоговая нагрузка предприятий в 2020 году по сравнению с 2018 годом снизилась.

Плюсом данной методики является простота вычислений и доступность данных, то есть все значения показателей можно взять из публичной отчетности предприятий. Минусом данной методики является тот факт, что в сумму налоговых платежей включен налог на доходы физических лиц, который как таковой не является налоговым бременем для предприятий. Также данная методика не учитывает действие страховых платежей во внебюджетные фонды, которые включаются в затраты предприятий и уменьшают доходы предприятий, которые берутся в расчет [8].

Вторая методика указывает на то, что самым тяжелым годом для предприятий, с точки зрения налогового бремени, был 2018 год, когда налоговая нагрузка составила 413,5% по отношению к чистой прибыли предприятий. Можно предположить, что на данный факт повлияло изменение затрат на производство реализованной продукции, так как изменение выручки и затрат на производство составили следующие значения соответственно (+53,39% и +25,95%).

Таблица 1

Расчет налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Саратовской области по методике ФНС России

Показатели	2018 год	2019 год	2020 год	Отклонение 2020г. от 2018г.(+,-)	
				абс.	отн.
1. Выручка от основной деятельности, тыс. руб.	43226151	44481733	66303676	23077525	53,39
2. Прочие доходы, тыс. руб.	3188231	3309876	3374834	186603	5,85
3. Всего доходы, тыс. руб.	46414382	47791609	69678510	23264128	50,12
4. Налоговые платежи (за вычетом НДС и страховых взносов), тыс. руб.	2535417	3610864	3021810	486393	19,18
5. Налоговая нагрузка, %	5,46	7,56	4,3	-1,16	x

Таблица 2

Расчет налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Саратовской области по методу сопоставления налога и источника его уплаты

Показатели	2018 год	2019 год	2020год	Отклонение 2020г. от 2018г.(+,-)	
				Абс.	Отн.
1. Выручка от продаж, тыс. руб.	43226151	44481733	66303676	23077525	53,39
2. Затраты на производство реализованной продукции без учета налогов, относимых на себестоимость продукции (страховые взносы и земельный налог), тыс. руб.	35894909	36305885	45208031	9313122	25,95
3. Чистая прибыль, тыс. руб.	2338406	3318246	17755475	15417069	659,30
4. Налоговая нагрузка (стр.1-стр.2-стр.3)/стр.3), %	413,5	146,3	18,8	-394,7	x

Таблица 3

Расчет налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Саратовской области по методу суммы начисленных налоговых платежей

Показатели	2018 год	2019 год	2020 год	Отклонение 2020г. от 2018г.(+,-)	
				абс.	отн.
1. Налоговые платежи без НДС, тыс. руб.	2539150	3623773	4987631	+2448481	96,43
2. Платежи во внебюджетные фонды, тыс. руб.	1706630	1820214	1965821	+259191	15,19
3. Абсолютная налоговая нагрузка, тыс. руб.	4245780	5443987	6953452	+2707672	63,77
4. Выручка от продаж, тыс. руб.	43226151	44481733	66303676	+23077525	53,39
5. Материальные затраты, тыс. руб.	23779700	24908862	31165843	+7386143	31,06
6. Амортизация, тыс. руб.	4373196	4901241	5694046	+1320850	30,20
7. Прочие доходы, тыс. руб.	2994937	3309876	3374834	+379897	12,68
8. Прочие расходы, тыс. руб.	6105629	6280948	4411391	-1694238	-27,75
9. Вновь созданная стоимость (стр.4-стр.5-стр.6+стр.7-стр.8), тыс. руб.	24173821	24262454	25369880	+1196059	4,95
10. Налоговая нагрузка, %	17,56	22,43	27,41	+9,85	x

Таблица 4

Расчет налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Саратовской области по методу суммы источника средств для уплаты налогов

Показатели	2018 год	2019 год	2020 год	Отклонение 2020г. от 2018г.(+,-)	
				абс.	отн.
1. Налоговые платежи без НДС, тыс. руб.	2539150	3623773	4987631	+2448481	96,43
2. Платежи во внебюджетные фонды, тыс. руб.	1708278	1820214	1965821	+259191	15,19
3. Абсолютная налоговая нагрузка, тыс. руб.	4247428	5443987	6953452	+2707672	63,77
4. Затраты на оплату труда, тыс. руб.	5083391	5529980	6507250	+1423859	28,01
5. Прибыль, тыс. руб.	3716122	3293023	17755475	+14039353	377,80
6. Вновь созданная стоимость (стр.1+стр.2+стр.4+стр.5), тыс. руб.	13046941	14266990	31216177	+18169236	139,26
7. Налоговая нагрузка, %	32,56	38,16	22,3	-10,26	x

Таблица 5

Расчет налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Саратовской области по методу добавленной стоимости

Показатели	2018 год	2019 год	2020 год	Отклонение 2020г. от 2018г.(+,-)	
				абс.	отн.
1. Налог на добавленную стоимость, тыс. руб.	2080140	3188570	4471953	2391813	114,98
2. Налог на доходы физических лиц, тыс. руб.	853888	902175	1147861	293973	34,43
3. Налог на прибыль, тыс. руб.	52130	54837	92244	40114	76,95
4. ЕСХН, тыс. руб.	109401	145023	180951	71550	65,40
5. Налоговые платежи, тыс. руб.	3095559	4290605	5893009	2797450	90,37
6. Выручка от продаж, тыс. руб.	43226151	44481733	66303676	23077525	53,39
7. Материальные затраты, тыс. руб.	23779700	24908862	31165843	7386143	31,06
8. Добавленная стоимость (стр.6-стр.7), тыс. руб.	19446451	19572871	97469519	78023068	401,22
9. Налоговая нагрузка, %	15,92	21,92	6,05	-9,87	x

Кроме того, на налоговую нагрузку, рассчитанную по данной методике, влияют суммы прочих доходов и расходов, которые учтены при расчете чистой прибыли, но не приводятся среди показателей данной таблицы. Учитывая, что выручка возросла в 2020 году на 50%, а чистая прибыль – в 6,5 раза, то делаем вывод, что действительно, снижение налоговой нагрузки связано с влиянием прочих доходов и расходов.

Рассчитанная таким образом налоговая нагрузка показывает, во сколько раз

суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятий. То есть, по данным трех лет эта величина составляет в среднем 193%. Это означает, что большую часть своей чистой прибыли предприятия отдают государству.

Данная методика представляется действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние предприятия, но очевидна недооценка влияния косвенных налогов, НДС и акцизов. Эти налоги оказывают влия-

ние на величину прибыли предприятия, но степень их влияния не так очевидна. Поэтому необходима иная методика.

Анализ данных таблицы показал, что самая высокая налоговая нагрузка характерна для 2020 года, когда налоговые платежи составили 27,41% от вновь созданной стоимости.

При этой методике налоговая нагрузка определяется не уплаченными организацией налогами, а суммой налогов, которая должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей. Для расчета сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам.

При этом видно, что абсолютная налоговая нагрузка в 2020 году возросла на 63,77%, а вновь созданная стоимость увеличилась всего на 4,95%. В результате налоговая нагрузка возросла на 9,85%.

Методика, приведенная в таблице, аналогична предыдущей, разница заключается только в значении знаменателя в формуле расчета. То есть, здесь вновь созданная стоимость рассчитывается с учетом затрат на оплату труда и прибыли.

В результате видно, что в 2020 году налоговая нагрузка у предприятий снизилась на 10,26%.

Последняя методика позволяет определить налоговую нагрузку как долю добавленной стоимости, расходующуюся организациями на налоговые платежи. Из расчетов видно, что в 2019 году этот показатель самый высокий – 21,92%, но незначительно отличается от 2017 года, когда налоговая нагрузка составила 15,92%. По этой методике прослеживается закономерность, чем больше добавленная стоимость, тем значительнее налоговые платежи.

Таким образом, можно подвести итог, что в трех из пяти используемых методик наибольшая налоговая нагрузка на предприятия приходится на 2019 год, при этом финансовый результат (чистая прибыль) для этого года самый низкий.

Две методики, в основе которых лежит показатель прибыли, указывают на 2019 год как самый обременительный для предприятий с точки зрения налоговой нагрузки, что подтверждает утверждение о том, что «кто много зарабатывает, то больше платит налогов».

Наиболее полно, по нашему мнению, этим критериям отвечает пятый подход. Основное преимущество его в том, что предлагается рассчитывать показатель налоговой нагрузки по формуле, изменяя переменные которой можно получать значения общей налоговой нагрузки [8]. Однако для достижения максимального эффекта при анализе предлагается привлекать и другие подходы для определения налоговой нагрузки на предприятия, а также для оценки влияния ее изменения на экономическую активность предприятия.

Так как при определении налоговой нагрузки мы использовали данные по всем сельскохозяйственным предприятиям Саратовской области, на результаты полученных выводов оказывает влияние численный состав предприятий. То есть, в разные годы их число меняется от 416 хозяйств в 2019 году до 425 в 2020 году, и соответственно рассчитанные показатели зависят от этих значений. Чтобы исключить это влияние, был проведен анализ расчетов по налогам и сборам отдельно взятого крупного тепличного предприятия.

В результате чего было выяснено, что у предприятия процент исполнения обязательств по уплате налогов, сборов и платежей варьирует от 66,63% до 100%.

Наибольший процент исполнения обязательств по уплате налогов, сборов и платежей характерен для обязательного социального и медицинского страхования. Около 100% составляет уплата НДС – 99,74%. Расчеты налоговой нагрузки указывают на то, что самая высокая нагрузка была у предприятия в 2019 году – 2,9%.

Выводы

Как показал анализ, на увеличение налоговой нагрузки наибольшее влияние оказывают такие налоги, как НДС и НДФЛ. Таким образом, можно сделать вывод о том, что при разработке учетно-аналитического обеспечения расчетов по налогам и сборам для данного предприятия, следует обратить наибольшее внимание на разработку регистров налогового учета именно для данных налогов.

Разработка элементов учетно-аналитического обеспечения расчетов по на-

логам и сборам должна осуществляться отдельно по каждому из них. Ранее в результате анализа было выяснено, что наибольшее внимание необходимо уделить таким налогам как: ЕСХН, НДС, НДФЛ.

Особое внимание необходимо уделить НДС, так как, начиная с 2019 года организации, выбравшие систему налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога, стали плательщиками НДС.

Библиографический список

1. Приказ ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297@ «О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
2. Приложение № 7 к письму ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам».
3. Кадушин А.Н., Михайлова Н.М. Насколько посильно налоговое бремя в России (попытка количественного анализа) // Финансы. 2005. № 7. С. 15-21.
4. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. 1998. № 9. С. 27-35.
5. Коростелкина И.А. методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов // Международный бухгалтерский учет. Налоги и налогообложение. 2014. № 32 (326). С. 41-51.
6. Крейнина М.Н. Финансовый менеджмент: Учебное пособие. М.: Дело и сервис, 2017. 304 с.
7. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. 1998. № 5. С. 29.
8. Новоселова С.А., Кондак В.В., Матвеева О.В. Методические и учетные аспекты определения налоговой нагрузки сельскохозяйственной организации // Глобальный научный потенциал. 2019. № 6 (99). С. 145-148.