

ПРИЛОЖЕНИЕ К ЖУРНАЛУ

Е.В. ЧИПУРЕНКО

## НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА ПРЕДПРИЯТИЯ: АНАЛИЗ, РАСЧЕТ, УПРАВЛЕНИЕ

МЕТОДИКА  
РАСЧЕТА

СТРУКТУРА  
НАЛОГОВОГО ПОЛЯ  
ПРЕДПРИЯТИЯ

ОЦЕНКА  
НАЛОГОВЫХ  
ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВ  
НА ДЕНЕЖНЫЕ  
ПОТОКИ

**Н**алоговый  
**В**естник

МОСКВА 2008

**Е. В. Чипуренко**  
**Налоговая нагрузка предприятия:**  
**анализ, расчет, управление**

*текст книги предоставлен издательством  
[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=166256](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=166256)*

*Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление: Налоговый вестник; Москва; 2008  
ISBN 978-5-93094-237-8*

**Аннотация**

Налоговая нагрузка – это одно из понятий, применяемых для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия. Величина налоговой нагрузки зависит от множества факторов – от вида деятельности и формы ее осуществления, налогового режима, организационно-правовой формы предприятия и особенностей налогового и бухгалтерского учета, закрепленных в учетной политике. Предлагаемая методика позволяет каждому предприятию рассчитать свою налоговую нагрузку, провести анализ ее состояния за ряд лет, а затем сделать прогноз возможных вариантов изменения налоговой нагрузки, добиваясь ее оптимального значения.

# Содержание

1. Особенности методики расчета налоговой нагрузки	4
1.1. Основные положения методики расчета налоговой нагрузки	4
1.2. Совокупность налоговых режимов и условия их применения, предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации	13
1.3. Состав обязательных платежей в бюджетную систему, принимаемых в расчет налоговой нагрузки при различных налоговых режимах	36
1.3.1. Особенности налогового поля при общем режиме налогообложения	36
1.3.2. Перечень обязательных платежей в бюджетную систему при упрощенной системе налогообложения	39
1.3.3. Комплекс обязательных платежей, формирующих специальный режим в форме единого сельскохозяйственного налога	44
1.3.4. Обязательные платежи в бюджетную систему при применении единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	48
2. Формирование структуры налогового поля предприятия, действующего в условиях общего режима налогообложения	56
2.1. Представление о структуре налогового поля	56
2.2. Налоговые обязательства и налоговые вычеты, возникающие на этапе приобретения ресурсов	60
2.3. Особенности налогообложения на этапе производства продукции (работ, услуг)	70
2.4. Перечень значимых для расчета налоговой нагрузки показателей, возникающих на этапе продажи продукции (работ, услуг) и формирования финансового результата	79
2.5. Обобщение информации о структуре налогового поля: состав и причины возникновения налоговых обязательств и налоговых вычетов в процессе хозяйственной деятельности	89
3. Определение количественных характеристик налогового поля для общего режима налогообложения	96
3.1. Общие положения	96
3.2. Количественная оценка и периодичность возникновения обязательств налогоплательщика	97
Конец ознакомительного фрагмента.	113

# Е.В. Чипуренко

## Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление

### 1. Особенности методики расчета налоговой нагрузки

#### 1.1. Основные положения методики расчета налоговой нагрузки

В настоящее время в Российской Федерации не существует единого термина, характеризующего влияние налоговой системы на хозяйственную деятельность предприятия и его финансовое состояние. Вместо него применяются следующие понятия: «налоговая нагрузка», «налоговое бремя», «совокупное налоговое изъятие», «налоговый пресс», «бремя обложения», которые, по сути, как замечено некоторыми авторами,<sup>1</sup> являются синонимичными словосочетаниями, имеющими сходные по смыслу значения, но различные оттенки лексического толкования.

Для целей данного издания используется термин «налоговая нагрузка», под которым будем понимать обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации на финансовое положение предприятий-налогоплательщиков. В.С. Занадворов определил данные обязательные платежи как требования по регулярным выплатам экономических агентов в государственные фонды,<sup>2</sup> которые рассматриваются как совокупность инструментов государства, позволяющих ему конкретизировать общее бюджетное решение о совокупном объеме доходов, обеспечивающих необходимые расходы общественного сектора.

Состав налоговых инструментов, применяемых государством, меняется и зависит от особенностей его экономической политики на определенном временном интервале. Соответственно налоговая нагрузка на предприятие также меняется в зависимости от изменений экономической политики и определяется как перечьем обязательных платежей, так и особенностями их исчисления и уплаты.

В настоящее время в Российской Федерации не разработано общепринятой методики исчисления не только абсолютной, но и относительной величины налоговой нагрузки предприятий. Как отмечают С.И. Чужмарова и А.И. Чужмаров, известны методы определения налогового потенциала, уровня налоговой нагрузки населения, эффективной налоговой ставки, доли налогов в ВВП, исчисляемые на базе основных показателей экономики страны и характеризующие налоговую нагрузку на макроуровне. В то же время нет единого мнения в отношении методологии определения этого показателя на микроуровне, то есть на уровне организаций.<sup>3</sup> В научной литературе встречаются методики определения налоговой нагрузки на экономические субъекты, которые различаются использованием того или иного

---

<sup>1</sup> Чужмарова С.И., Чужмаров А.И. Налоговая нагрузка северных территорий (на примере Республики Коми).

<sup>2</sup> Занадворов В.С., Колосницына М.Г. Экономическая теория государственных финансов. – М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2006. – С. 147.

<sup>3</sup> Чужмарова С.И., Чужмаров А.И. Налоговая нагрузка северных территорий (на примере Республики Коми).

количества налогов, включаемых в расчет, а также определением базового показателя деятельности предприятия, с которым соотносится сумма налогов.

Методика расчета налоговой нагрузки должна содержать общий подход к количественной и качественной оценке влияния обязательных платежей на финансовое состояние предприятия и не должна зависеть от особенностей процесса налогообложения, особенностей построения той или иной налоговой системы. Цель методики – дать возможность сравнения тяжести налогового бремени как для предприятий, действующих в условиях одной налоговой системы, так и для предприятий, находящихся в разных налоговых системах, то есть в условиях разных стран.

При этом сложность создания унифицированного подхода возрастает в связи с тем, что внутри каждой налоговой системы существуют несколько вариантов (режимов) налогообложения в зависимости от условий и характера деятельности предприятия, в частности от разной отраслевой принадлежности, масштабов деятельности, организационно-правовых форм и т. д. Налоговая нагрузка предприятия зависит от множества факторов, в число которых входят виды хозяйственной деятельности и формы ее осуществления, налоговый режим, организационно-правовая форма предприятия, особенности ведения налогового и бухгалтерского учета, закрепленные в учетной политике предприятия. Каждый фактор имеет варианты значения, выбор которых зависит от законодательно установленных ограничений. Каждый вариант налогообложения характеризуется соответствующим перечнем обязательных платежей в бюджетную систему, который можно определить термином «налоговое поле», введенным В.С. Занадворовым.<sup>4</sup>

Методика расчета налоговой нагрузки должна дать предприятию возможность сравнения вариантов и изменения величины налоговой нагрузки через выбор совокупности данных факторов, добиваясь ее оптимального значения. Имея вариант налогового поля, основанный на анализе данных прошлых лет действующего предприятия или на прогнозных данных для вновь создаваемого предприятия, последовательно изменяя значения отдельных факторов в рамках законодательно допустимого предела, можно сравнивать результаты хозяйственной деятельности при разных вариантах налогообложения.

Для действующего предприятия анализ данных о налоговой нагрузке за прошедшие годы служит основой для принятия обоснованных управленческих решений в будущем. Наличие налогового поля предприятия позволяет спрогнозировать налоговую нагрузку на финансовый результат и денежные потоки при изменении условий хозяйственной деятельности. Для вновь создаваемого предприятия расчет налоговой нагрузки планируемой хозяйственной деятельности позволяет оценить ее перспективность.

Методика расчета налоговой нагрузки предусматривает определение общей величины налоговых обязательств ( $НО_{\text{начисл}}$ ), возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, и представляет собой совокупность сумм, начисленных за год каждого из обязательных платежей в составе налогового поля, которые должно уплачивать предприятие в бюджетную систему.

Сумма обязательств по каждому из платежей, возникших за период, отражается в бухгалтерском учете предприятия на счетах 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» ( $НО_1, НО_2, \dots, НО_n$ ). Кредитовые обороты по данным счетам возникают в результате операций «начисления», то есть периодического отражения в бухгалтерском учете исчисленных сумм обязательных платежей в составе налогового поля предприятия. В соответствии с нормами налогового законодательства у пред-

---

<sup>4</sup> Занадворов В.С., Колосницына М.Г. Экономическая теория государственных финансов. – М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2006.

приятия могут возникнуть два типа обязательств по налогам: *обязательстваналогоплательщикаи обязательстваналоговогоагента*.

Лицо, на которое в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ) возложена обязанность уплачивать тот или иной налог, *признаетсяплательщикомданного налога* (ст. 19 НК РФ).

В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики. Так, по налогу на доходы физических лиц предприятие, выполняя функции налогового агента, возложенные на него налоговым законодательством, обязано рассчитать, удержать из доходов физического лица и перечислить в бюджет сумму данного налога. При начислении обязательств по налогу на доходы физических лиц по кредиту счета 68 в качестве источника покрытия данных налоговых сумм являются доходы физических лиц, полученные на предприятии. Обязательства предприятия перед физическими лицами частично – на сумму налога на доходы физических лиц переходят в разряд обязательств предприятия перед бюджетом. Доход физического лица распределяется предприятием – налоговым агентом между физическим лицом и бюджетом.

Общая сумма возникших обязательств в бюджетную систему в течение года ( $НО_{начисл}$ ) включает обязательства налогоплательщика  $\{НО_1, НО_2, \dots, НО_n\}$  и обязательства, возникшие вследствие исполнения предприятием функций налогового агента  $\{НОА_1, НОА_2, \dots, НОА_N\}$ . Этот комплексный показатель является количественной характеристикой налогового поля, и его можно представить в виде следующей совокупности:

$$НО_{начисл} = \{НО_1, НО_2, \dots, НО_n\} + \{НОА_1, НОА_2, \dots, НОА_N\}, (1)$$

где  $НО_1, НО_2, \dots, НО_n$  – суммы начисленных за год обязательных платежей, налогоплательщиком которых является предприятие в соответствии с его налоговым полем, возникших в процессе ведения хозяйственной деятельности;

где  $НОА_1, НОА_2, \dots, НОА_N$  – суммы начисленных обязательных платежей к выплате в течение года, возникших у предприятия при исполнении функций налогового агента.

Календарный год принят в бухгалтерском учете в качестве основного отчетного периода при расчете финансового результата и оценки эффективности хозяйственной деятельности предприятия. При этом важно не только определить общую сумму налогов, возникших за год деятельности предприятия, но и влияние налогообложения на полученный финансовый результат.

В пределах календарного года периодичность бухгалтерских операций начисления налогов определяется налоговым законодательством, связана с понятиями налогового и отчетного периодов для целей налогообложения и зависит от порядка исчисления каждого налога, установленного соответствующей главой НК РФ. Налоговый период является «конечным» периодом для определения окончательной величины обязательств предприятия по конкретному налогу. Длительность налогового периода установлена для каждого налога. Минимальный налоговый период равен месяцу, максимальный налоговый период составляет календарный год, что совпадает с длительностью основного отчетного периода в бухгалтерском учете. По итогам года можно получить сопоставимые величины годового финансового результата и окончательной суммы всех налогов, возникших за год ведения хозяйственной деятельности.

Большинство методик расчета налоговой нагрузки нацелены на предложение универсального показателя налоговой нагрузки экономического субъекта, позволяющего сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях, но влияние отдельных налогов на

хозяйственную деятельность предприятия настолько различно, что вряд ли, по нашему мнению, целесообразно сводить оценку их влияния к расчету единого интегрального показателя.

Так, возникновение налоговых обязательств при выполнении функций налогового агента не затрагивает процедуру расчета прибыли (убытка) предприятия. Оборотные возмещаемые налоги – НДС и акциз не участвуют в формировании финансового результата. Некоторые налоги, начисленные за отчетный период, влияющие на прибыль предприятия и определяющие эффективность его деятельности, могут повлиять на финансовые результаты не того периода, когда возникли данные обязательства предприятия перед государством, а последующих периодов. Примером могут быть обязательные платежи, учитываемые в составе себестоимости продукции, которые повлияют на финансовый результат после продажи готовой продукции.

Таким образом, об оценке влияния возникших налоговых обязательств на финансовый результат можно говорить только в отношении тех обязательных платежей, которые формируют статьи доходов и расходов предприятия. При этом необходимо установить характер влияния каждого вида обязательных платежей на соответствующие показатели хозяйственной деятельности предприятия, периодичность их возникновения и отражения в учете предприятия в течение календарного года и определить причины, приводящие к возникновению данных обязательств и определяющие их величину.

Налоговые обязательства, начисляемые в течение отчетного периода на счете 68 (69), должны быть погашены в сроки, установленные налоговым законодательством. Эти периодические выплаты в бюджетную систему входят согласно классификации в отчете о движении денежных средств в состав денежного потока по текущей деятельности. Финансовое состояние предприятия зависит от его способности привлекать денежные средства и погашать возникшие обязательства.

Момент «начисления налога» – отражения обязательства в бухгалтерском учете по кредиту счета 68 (69) не совпадает с моментом погашения данных обязательств, который имеет более поздние сроки. Кроме того, периодичность возникновения (начисления) налоговых обязательств, а также периодичность их погашения различны для разных налогов в течение календарного года. Методика расчета налоговой нагрузки должна отдельно рассматривать влияние налоговой нагрузки на две стороны деятельности предприятия. С одной стороны, необходимо оценить, как отражаются налоговые обязательства предприятия на финансовых результатах его деятельности. С другой стороны, следует определить влияние процесса погашения налоговых обязательств на денежные потоки предприятия. Момент «возникновения», то есть момент начисления налога в учете, например в качестве одной из статей затрат, – это одновременно и момент отражения налоговых обязательств, которые имеют законодательно установленные сроки уплаты. В этом случае возникает необходимость оценки влияния налогов не только на результаты хозяйственной деятельности, но и на денежный поток предприятия. При прогнозировании денежных потоков предприятие должно обладать точным графиком налоговых платежей для формирования денежного бюджета. Пропуск сроков налоговых платежей, в том числе по причине недостаточности денежных средств на определенную дату, приводит к потерям предприятия, как минимум, в сумме пени. Возможны и иные осложнения хозяйственной деятельности, в том числе такие обеспечительные меры, предпринятые налоговыми органами, как приостановление операций по банковским счетам, которые могут повлечь негативные последствия в виде дополнительных потерь.

Различны не только периоды возникновения и погашения налоговых обязательств в хозяйственной деятельности предприятия, но и суммы начисленных обязательств и обязательств к погашению (к выплате) за этот же период по одному и тому же обязательному платежу в составе налогового поля предприятия. При анализе влияния сумм налогов на денеж-

ные потоки предприятия должен учитываться тот факт, что по некоторым налогам величина начисленного обязательства по кредиту счета 68 (69) будет уменьшаться за счет налоговых вычетов, применение которых предусмотрено налоговым законодательством в порядке исчисления того или иного налога к уплате. Примером являются порядок исчисления НДС, процедура исчисления акцизов к уплате, порядок исчисления единого социального налога, где в качестве вычета рассматриваются суммы взносов по обязательному социальному страхованию и расходы, произведенные предприятием на цели обязательного социального страхования. Суммы налоговых вычетов, так же как и суммы налоговых обязательств, возникают в процессе хозяйственной деятельности и накапливаются на счетах бухгалтерского учета до появления у налогоплательщика права на их применение, связанного с соблюдением ряда обязательных условий налогового законодательства. Таким образом, методика расчета налоговой нагрузки в качестве отдельного объекта должна рассматривать налоговые вычеты, значение которых проявляется при оценке влияния налоговой системы на денежные потоки предприятия.

В методическом подходе, когда отдельно рассчитывается налоговая нагрузка на финансовый результат и на денежные потоки предприятия, разрешается спорная проблема о включении в расчет косвенных налогов и обязательных платежей предприятия при исполнении им функции налогового агента. Все выплаты предприятия в бюджетную систему должны рассматриваться при расчете налоговой нагрузки на денежные потоки вне зависимости от того, является ли предприятие налогоплательщиком (плательщиком) или налоговым агентом, и соответственно вне зависимости от того, влияют ли обязательства по данным платежам в момент их начисления (возникновения) на финансовый результат предприятия.

Количественная оценка *налоговой нагрузки на денежные потоки* предприятия будет определяться следующей системой показателей:

$$НО_{упл} = \{НО_1, \dots, НО_2, \dots, НО_n\} + \{НОА_1, НОА_2, \dots, НОА_N\} - \{НВ_1, НВ_2, \dots\}, \quad (2)$$

где  $НО_1, НО_2, \dots, НО_n$

– суммы начисленных обязательных платежей к выплате в течение отчетного года, налогоплательщиком (плательщиком) которых является предприятие в соответствии с вариантом налогового поля;

$НОА_1, НОА_2, \dots, НОА_N$

– суммы начисленных обязательных платежей к выплате в течение года, возникших у предприятия при исполнении функций налогового агента;

$НВ_1, НВ_2, \dots$  – суммы налоговых вычетов, право на

применение которых возникло у предприятия в отчетном году.

Таким образом, для расчета налоговой нагрузки предприятия значимыми являются следующие показатели, возникающие в хозяйственной деятельности в связи с процессом налогообложения:

– суммы начисленных обязательств предприятия по обязательным платежам в бюджетную систему при исполнении обязанностей налогоплательщика, которые будем обозначать как *обязательства налогоплательщика по налогу*;

– суммы начисленных обязательств предприятия по обязательным платежам в бюджетную систему при исполнении обязанностей налогового агента, которые будем обозначать как *обязательства налогового агента по налогу*;

– суммы налоговых вычетов по обязательным платежам, образующиеся в процессе хозяйственной деятельности и приводящие к уменьшению суммы начисленных обязательств по налогам до величины обязательств к погашению, которые будем обозначать как *налоговые вычеты*.

Для оценки количественного влияния налогообложения и на финансовые результаты ( $НО_{начисл}$ ), и на денежные потоки ( $НО_{упл}$ ) должны определяться причины возникновения

(начисления) налоговых обязательств в хозяйственной деятельности предприятия. Применение термина *«налоговополе»* позволяет представить деятельность предприятия в виде некоего подобия карты местности, где определены так называемые точки возникновения налогов. Налоговое поле включает перечень налогов, уплачиваемых предприятием, и, что является наиболее важным, перечень объектов, то есть мест возникновения налогов. К числу таких мест относятся отдельные хозяйственные операции, проводимые предприятием, и/или отдельные виды имущества предприятия, которые являются объектами налогообложения, например операции продажи, операции потребления некоторых видов ресурсов и/или объекты имущества предприятия – основные средства, транспортные средства, земельные участки и т. д.

Хозяйственная деятельность предприятия имеет циклический характер и может быть представлена с использованием известной в экономической теории формулы кругооборота капитала в виде трех последовательных этапов:

- этап I «Приобретение необходимых ресурсов для ведения деятельности»;
- этап II «Производство продукции (работ, услуг)»;
- этап III «Продажа продукции (работ, услуг) и формирование финансового результата» (схема 1).

*Схема 1*

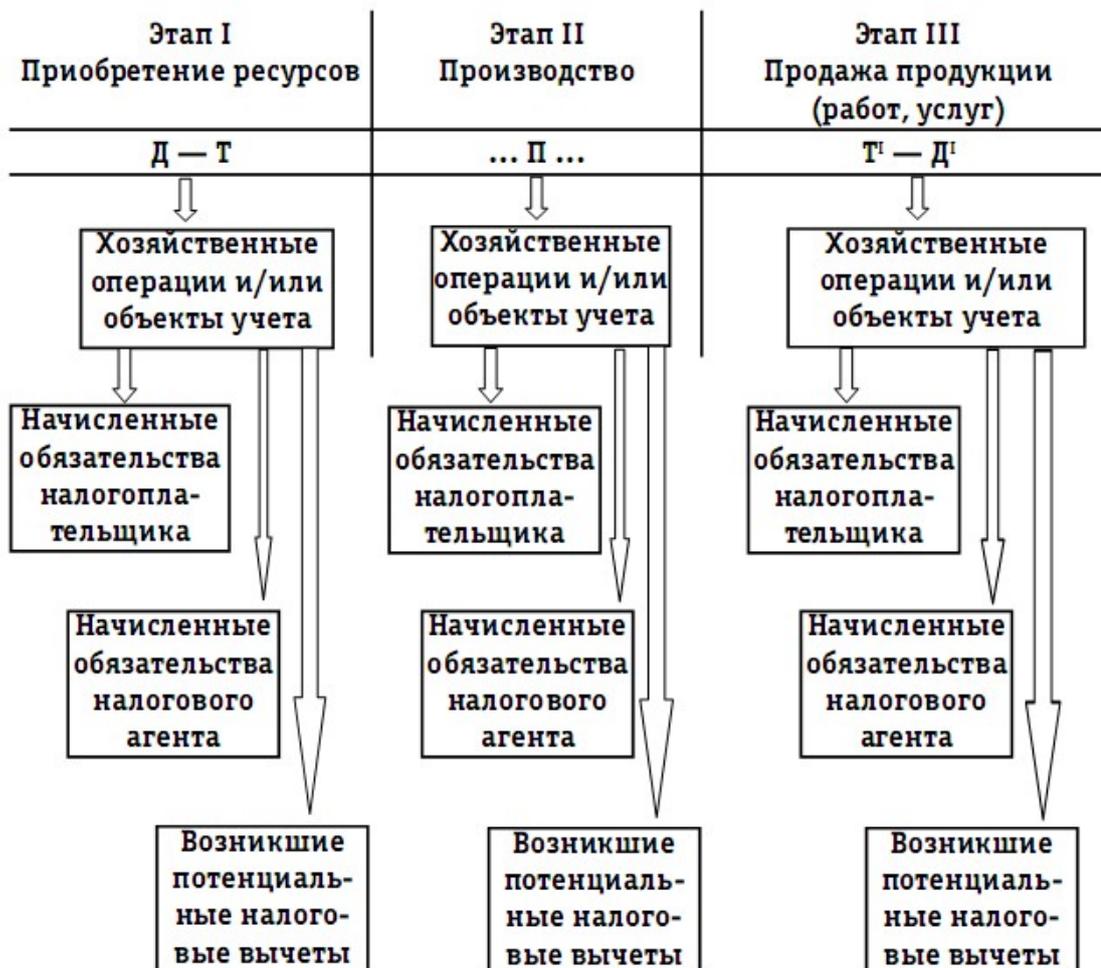
Этап I Приобретение ресурсов	Этап II Производство	Этап III Продажа продукции (работ, услуг)
Д — Т	... П ...	Т <sup>I</sup> — Д <sup>I</sup>

Финансовый результат хозяйственной деятельности рассчитывается только на этапе III деятельности предприятия в процессе сопоставления показателей доходов и расходов, возникших при проведении операций продажи, которые можно называть доходными операциями. Однако налоговые обязательства возникают у предприятия не только на этапе III и соответственно учитываются при исчислении прибыли/убытка, но и как результат хозяйственных операций этапов I и II (см. схему 1), например, приобретение активов длительного пользования – основных средств, в том числе транспортных средств и/или земельных участков, приводит к возникновению обязательств по налогу на имущество организаций, транспортному и земельному налогам. Потребление в процессе производства таких ресурсов, как труд, приводит к появлению налоговых обязательств по единому социальному налогу и взносам на обязательное социальное страхование, а использование водных ресурсов – к обязательствам по водному налогу и т. д. Появившиеся на этапе приобретения ресурсов и этапе производства налоговые обязательства накапливаются на счете 68 (69) в сумме с налоговыми обязательствами, возникшими в процессе продажи продукции (работ, услуг). Однако некоторые налоговые обязательства, возникшие на этапах I и II деятельности предприятия, относятся в момент их начисления не на счета финансовых результатов, а включаются в состав иных показателей, формируемых в бухгалтерском учете, например в состав затрат, возникших в процессе производства и образующих показатель производственной себестоимости произведенной продукции. Это означает, что налоги, включенные в состав затрат и соответственно в состав себестоимости, будут участвовать в расчете финансового результата предприятия позже – в момент продажи продукции. Однако при исчислении налоговой нагрузки предприятию важно, что данные налоговые обязательства *уже возникли и были включены в общую сумму налоговых обязательств* на счетах 68 и 69.

Объекты налогообложения фиксируются в бухгалтерском учете, налоговые обязательства, являющиеся следствием данных объектов, также отражаются в бухгалтерском учете на счетах 68 и 69 в сроки, установленные законодательством. Таким образом, получаем налоговое поле, на котором имеются два взаимозависимых ряда – объектов налогообложения и сумм начисленных обязательных платежей на фоне графика их начисления, на котором наглядно прослеживается их взаимосвязь.

Схема 2

**Возникновение значимых для расчета налоговой нагрузки показателей в процессе хозяйственной деятельности предприятия**



Координатами на данном налоговом поле являются конкретные источники информации, в том числе:

- соответствующие бухгалтерские счета, на которых отражаются так называемые *места возникновения обязательных платежей в бюджетную систему*, то есть операции и/или имущество, являющиеся объектами налогообложения;
- счета бухгалтерского учета налоговых обязательств (68, 69), источники информации о начисленных (возникших) обязательных платежах.

Для каждой операции начисления должна быть отражена оценка объекта налогообложения, то есть величина налоговой базы на каждый момент начисления налога. Величина, называемая в налоговом законодательстве налоговой базой, является той самой стоимостной, физической или иной характеристикой объекта налогообложения. Это есть не что иное, как оценка мест возникновения налогов, то есть соответствующих операций и объектов,

имевших место в хозяйственной деятельности и приведших к возникновению налоговых обязательств. Для оценки мест возникновения налогов налоговому аналитику следует воспользоваться информацией регистров бухгалтерского и налогового учета.

При расчете суммы налога именно к налоговой базе применяется ставка налога, которая определяется НК РФ как величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. При этом сумма каждый раз отражаемого в бухгалтерском учете того или иного налога рассчитывается в рамках налогового учета, который необходим для оценки объектов налогообложения. Динамика оценок мест возникновения налогов позволяет не только установить причину возникновения конкретных сумм налогов на конкретную дату, но и определить специфические количественные особенности налогового поля данной организации при анализе налоговых баз, исчисленных по его операциям и объектам, приведшим к появлению конкретных налоговых обязательств.

График начисления обязательных платежей позволит определить и суммарную годовую величину каждого из начисленных за определенный календарный год налогов. Это позволит проанализировать динамику налоговых обязательств по каждому налогу не только в рамках года, но и сравнить изменение суммарных налоговых обязательств по годам, и выявить причины изменений.

Для того чтобы определить налоговую нагрузку сумм начисляемых в течение года налоговых обязательств на финансовые результаты, следует установить взаимосвязь возникших обязательств с основными показателями хозяйственной деятельности предприятия. Для каждого обязательного платежа должна быть установлена схема его влияния на финансовый результат и оценено в количественном выражении это влияние с момента начисления каждой суммы налога до момента его отражения на счетах финансовых результатов, в том числе в составе показателей расходов.

Взаимосвязь налоговых обязательств и финансового результата устанавливается в бухгалтерском учете посредством начисления каждого из налогов на соответствующий счет, где накапливается информация о конкретном показателе хозяйственной деятельности предприятия. Сумма начисленного налога является одной из составляющих данного показателя. Например, суммы налога на имущество организаций принято начислять на счет 91 «Прочие доходы и расходы», что означает непосредственное участие данного налога в формировании финансового результата отчетного периода, в котором произошла операция его начисления.

В бухгалтерском учете под порядком начисления налога подразумевается выбор счета, по дебету которого отражается операция начисления этого налога с отражением *источника его выплаты*. Операции начисления налогов имеют двоякое значение для оценки налогового бремени предприятия. Отражаемая методом двойной записи по двум счетам бухгалтерского учета операция начисления любого налога выглядит следующим образом:

**Д-т источника покрытия К-т 68 (69).**

Это означает, что в результате данной записи в бухгалтерском учете у предприятия появилось (или увеличилось уже имеющееся) обязательство перед бюджетом на сумму начисленного налога, информация о котором зафиксирована по кредиту счета 68 (69). Одновременно записью по дебету одного из бухгалтерских счетов указывается источник покрытия данного налога.

Но не вся сумма возникших у предприятия за период налоговых обязательств участвует в формировании финансового результата этого периода. Поэтому некорректно при расчете налоговой нагрузки сопоставлять общую сумму налоговых обязательств с величиной финансового результата и величиной показателей, сформировавших финансовый результат, а именно суммой выручки и/или расходов.

Например, единый социальный налог, исчисленный на сумму заработной платы работников основного производства, отражается в качестве одной из статей затрат при формиро-

вании производственной себестоимости продукции (работ, услуг). От положений учетной политики организации, определяющих состав используемых затратных счетов и порядок их ежемесячного закрытия, зависит, в каком отчетном периоде и в какой сумме начисленный единый социальный налог повлияет на финансовый результат. Кроме того, важное значение имеют и особенности хозяйственной деятельности предприятия, такие как наличие незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе.

Таким образом, оценка влияния налоговых обязательств на результаты деятельности предприятия в бухгалтерском учете должна производиться отдельно для каждого налога с учетом совокупности норм бухгалтерского и налогового законодательства.

Следовательно, для анализа налоговой нагрузки необходимо выявить на каждом этапе хозяйственной деятельности предприятия операции или объекты, приводящие к появлению налоговых обязательств у предприятия, назовем их *места появления налогов*. Это позволит рассчитать общую сумму возникших у предприятия за отчетный период налоговых обязательств, которая должна быть уплачена в определенные налоговым законодательством сроки. Однако информации об общей сумме налоговых обязательств недостаточно для сравнения предприятий, видов деятельности, отдельных операций с точки зрения тяжести налогового бремени. Для предприятия важен финансовый результат, поэтому должен быть определен характер влияния конкретных налогов на финансовое состояние предприятия и на финансовый результат периода.

## 1.2. Совокупность налоговых режимов и условия их применения, предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации

При определении налоговой нагрузки предприятия должен быть установлен состав налогового поля, то есть те обязательные платежи, уплачиваемые предприятием в бюджетную систему страны, которые следует включать в расчет.

В соответствии со ст. 10 Бюджетного кодекса Российской Федерации в структуру бюджетной системы Российской Федерации входят:

- федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;
- бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;
- местные бюджеты, в том числе бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга;
- бюджеты городских и сельских поселений. Для целей методики расчета налоговой нагрузки под единым

наименованием «*обязательные платежи в бюджетную систему Российской Федерации*» понимаются налоговые и таможенные платежи, взносы на обязательное социальное страхование (табл. 1).

Таблица 1

**Перечень обязательных платежей, принимаемых в расчет при исчислении налоговой нагрузки предприятия**

Виды обязательных платежей		Состав платежей
НАЛОГИ, установленные налоговым законодательством Российской Федерации	Федеральные налоги	НДС
		Акцизы
		Налог на доходы физических лиц
		Единый социальный налог
		Налог на прибыль

<b>Виды обязательных платежей</b>		<b>Состав платежей</b>
<i>НАЛОГИ, установленные налоговым зако- нодательством Российской Федерации</i>	<i>Федеральные налоги</i>	Налог на добычу полезных ископаемых
		Водный налог
	<i>Региональные налоги</i>	Налог на имущество органи- заций
		Транспортный налог
		Налог на игорный бизнес
	<i>Местные налоги</i>	Земельный налог
	<i>Налоги для спе- циальных налого- вых режимов</i>	Единый сельскохозяйствен- ный налог
		Единый налог по упрощен- ной системе налогообло- жения
Единый налог на вмененный доход		
<i>ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ, установленные таможенным законодатель- ством Россий- ской Федерации</i>	<i>Особенности взи- мания регулирую- тся таможен- ным законода- тельством</i>	Ввозная таможенная пошлина
		Вывозная таможенная по- шлина
		Таможенные сборы
	<i>Порядок взима- ния установлен налоговым и таможенным за- конодательством</i>	НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации
		Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Виды обязательных платежей		Состав платежей
ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ, предусмотренные Федеральным законом «Об основах обязательного социального страхования»	В Пенсионный фонд Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»	Взносы на обязательное пенсионное страхование
	В Фонд социального страхования Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»	Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве

Налоговым законодательством Российской Федерации предусмотрены два вида обязательных платежей – налоги и сборы, перечни каждого из видов платежей, применяемых на территории Российской Федерации, порядок их исчисления и уплаты.

*Налог* определяется как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В отличие от налога, *уплата сбора* является одним из условий совершения государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий в отношении плательщика, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). Налоговым законодательством Российской Федерации установлены два вида сборов: *сбор за пользование объектами животного мира и пользование объектами водных биологических ресурсов и государственная пошлина*.

Определения сборов, содержащиеся в соответствующих главах части второй НК РФ, точно соответствуют их общему определению. Государственная пошлина взимается при обращении лиц в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных НК РФ. Сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов уплачивается при получении соответствующей лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации,

на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Сборы можно рассматривать как «оплату» услуг государственных органов, оказываемых плательщику сбора в случае необходимости обращения к ним, поэтому при расчете налоговой нагрузки по предлагаемой методике из обязательных платежей, регулируемых налоговым законодательством, в расчет принимаются только налоги.

На сегодняшний день, кроме налогов и сборов, предприятия как участники системы социального страхования, имеющей всеобщий, обязательный характер, осуществляют *платежи на обязательное социальное страхование*, которые в соответствии с Федеральным законом от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» называются страховыми взносами, в том числе:

– взносами на обязательное пенсионное страхование, порядок уплаты которых установлен Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»;

– взносами на обязательное социальное страхование работников от несчастных случаев на производстве, регулируемые Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Одним из принципов построения системы социального страхования в Российской Федерации является обязательность уплаты взносов предприятиями, которые выступают в качестве страхователей.

В соответствии со ст. 3 Таможенного кодекса Российской Федерации (ТК РФ) установлен перечень и условия взимания обязательных платежей в связи с операциями перемещения товаров через таможенную границу Российской Федерации. При регулировании отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей таможенное законодательство Российской Федерации применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. *К таможенным платежам относятся* (ст. 318 ТК РФ) ввозная и вывозная таможенные пошлины, НДС и акциз, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, таможенные сборы. В соответствии с Законом РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» таможенный тариф – это свод ставок таможенных пошлин (таможенного тарифа), применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации и систематизированным в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Однако для расчета налоговой нагрузки недостаточно иметь только перечень обязательных платежей, которые взимаются на территории Российской Федерации. Процесс налогообложения предприятий осуществляется в рамках отдельных налоговых режимов, каждый из которых характеризуется своим «набором» обязательных платежей (см. табл. 1). Таким образом, можно говорить о расчете налоговой нагрузки только в рамках отдельных налоговых режимов. Определим понятие *«налоговый режим»* как совокупность обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, которые предприятие обязано платить по конкретному виду деятельности или по всей хозяйственной деятельности.

В Российской Федерации применяются общий режим налогообложения и специальные режимы.

Под *общим режимом* будем понимать совокупность всех установленных в Российской Федерации налогов, обязанность по уплате которых возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах. При этом лица, на которых НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и/или сборы, признаются

налогоплательщиками. Возникновение обязанности по уплате налога законодательством о налогах и сборах связывается с наличием у налогоплательщика объекта налогообложения, который устанавливается для каждого налога как самостоятельный объект налогообложения.

Наряду с общим режимом налогообложения в Российской Федерации установлены *специальные налоговые режимы*, для которых НК РФ определен порядок их введения в действие и порядок применения. Специальные налоговые режимы, в отличие от общего режима, предусматривают:

- полное освобождение от уплаты налогов или особый порядок определения элементов налогообложения для отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов;
- введение для отдельных режимов специальных федеральных налогов, которые должны рассматриваться как единый платеж, заменяющий ряд налоговых платежей, применяемых при общем режиме налогообложения.

В табл. 2 приведены сравнительные перечни обязательных платежей для различных налоговых режимов.

*Таблица 2*

**Перечень обязательных платежей, принимаемых в расчет при исчислении налоговой нагрузки предприятия**

Виды обязательных платежей		Общий режим налогообложения	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Упрощенная система налогообложения	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход
Налоги	Федеральные налоги	НДС	—	—	—
		Акцизы	—	—	—
		Налог на доходы физических лиц	Налог на доходы физических лиц	Налог на доходы физических лиц	Налог на доходы физических лиц
		Единый социальный налог	—	—	—
		Налог на прибыль	—	—	—
		Налог на добычу полезных ископаемых	Налог на добычу полезных ископаемых	—	—
		Водный налог	Водный налог	Водный налог	Водный налог
	Региональные налоги	Налог на имущество организаций	—	—	—
		Транспортный налог	Транспортный налог	Транспортный налог	Транспортный налог
		Налог на игорный бизнес	—	—	—

Виды обязательных платежей		Общий режим налогообложения	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Упрощенная система налогообложения	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход
Налоги	Местные налоги	Земельный налог	Земельный налог	Земельный налог	Земельный налог
	Налоги для специальных налоговых режимов	—	Единый сельскохозяйственный налог	—	—
		—	—	Единый налог, взимаемый по упрощенной системе налогообложения	—
		—	—	—	Единый налог на вмененный доход
Таможенные платежи	Особенности взимания регулируются таможенным законодательством	Ввозная таможенная пошлина	Ввозная таможенная пошлина	Ввозная таможенная пошлина	Ввозная таможенная пошлина
		Вывозная таможенная пошлина	Вывозная таможенная пошлина	Вывозная таможенная пошлина	Вывозная таможенная пошлина
		Таможенные сборы	Таможенные сборы	Таможенные сборы	Таможенные сборы

Виды обязательных платежей		Общий режим налогообложения	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Упрощенная система налогообложения	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход
Таможенные платежи	Порядок взимания установленных налоговых и таможенных законодательством	НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации
		Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации
Взносы на обязательное социальное страхование	В Пенсионный фонд Российской Федерации	Взносы на обязательное пенсионное страхование			
	В Фонд социального страхования Российской Федерации	Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве	Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве	Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве	Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве

Каждый налоговый режим может быть охарактеризован рядом признаков:

- виды деятельности, для которых данный налоговый режим предназначен (или виды деятельности, для которых исключается его применение);
- условие обязательного или альтернативного применения;
- критерии, описывающие предназначение данного налогового режима и ограничения по его применению;
- состав обязательных платежей (налогов, сборов, страховых взносов), уплачиваемых в рамках каждого налогового режима;

– «совместимость» данного налогового режима с иными налоговыми режимами в хозяйственной деятельности предприятия, то есть возможность применения нескольких налоговых режимов.

Вышеприведенные признаки означают, что тот или иной режим устанавливает особые условия налогообложения для конкретных видов деятельности или хозяйствующих субъектов, что определяется задачами экономической политики страны (табл. 3). Понятие «*сфера деятельности*» практически равнозначно понятию «*отрасль деятельности*» и включает отдельные виды деятельности. Формально перечень видов деятельности для всех отраслей Российской Федерации содержится в постановлении Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст «О принятии и введении в действие ОКВЭД» в виде Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2001.

Примерами таких видов деятельности в Российской Федерации являются производство сельскохозяйственной продукции и сфера бытового обслуживания населения, существование и развитие которых требует мер государственной поддержки.

Таблица 3

**Перечень видов деятельности и показателей  
хозяйственной деятельности, определяющих возможности применения предпри-  
ятием особых налоговых режимов**

Наименование особого нало- гового режима	Перечень видов деятельности и иных критериев применимости особого режима налогообложения
Виды де- ятельности, подпадающие под действие системы нало- гообложения в виде единого налога на Вме- ненный доход	Бытовые услуги
	Ветеринарные услуги
	Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств
	Услуги по хранению автотранспортных средств на платных стоянках
	Автотранспортные услуги по перевозке пассажи- ров и грузов (не более 20 транспортных средств)
	Розничная торговля (площадь торгового зала не более 150 кв.м)
	Розничная торговля, осуществляемая через объ- екты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети
	Услуги общественного питания (площадь зала обслуживания не более 150 кв.м)
	Услуги общественного питания, осуществляемые через объекты, не имеющие зала обслуживания
	Распространение и (или) размещение наружной рекламы
	Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах
	Услуги по временному размещению и прожива- нию (площадь помещений для временного разме- щения и проживания не более 500 кв.м)
	Услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположен- ных в объектах стационарной торговой сети

<b>Наименование особого налого- вого режима</b>	<b>Перечень видов деятельности и иных критериев применимости особого режима налогообложения</b>
<i>Виды деятель- ности, подпа- дающие под действие сис- темы налогооб- ложения в виде единого налога на вмененный доход</i>	Услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, для размещения объектов нестационарной торговой сети и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей
<b>Система нало- гообложения для сельскохо- зяйственных товаропросто- вителей</b>	<p>Сельскохозяйственные товаропроизводители, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие ее, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких товаропроизводителей доля дохода от реализации сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 %</p> <p>Сельскохозяйственные потребительские кооперативы [перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие], признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 %</p>

<b>Наименование особого налого- вого режима</b>	<b>Перечень видов деятельности и иных критериев применимости особого режима налогообложения</b>
<i>Система налого- обложения для сельскохозяй- ственных то- варопроизводи- телей</i>	Градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, которые эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации и у которых объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70 % общего объема реализуемой ими продукции
<b>Система нало- гообложения при выполне- нии соглаше- ний о разделе продукции</b>	<p>Организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», — юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств [имущества и (или) имущественных прав] в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции</p> <p>Соглашение о разделе продукции — договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет инвестору на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется</p>

<b>Наименование особого налого- вого режима</b>	<b>Перечень видов деятельности и иных критериев применимости особого режима налогообложения</b>
<i>Система нало- гообложения при выполнении соглашений о разделе продукции</i>	осуществить проведение вышеуказанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользо- ванием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторона- ми соглашения
<b>Упрощенная система нало- гообложения</b>	Организации, у которых одновременно выполнены следующие условия: — по итогам девяти месяцев доходы, определяе- мые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 15 млн руб., с учетом индексации на коэффициент- дефлятор, устанавливаемый Правительством РФ; — доля участия других организаций составляет не более 25 % [кроме организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов обще- ственных организаций инвалидов, некоммерчес- ких организаций, организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19.06.1992 № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», хозяйственных обществ, единственными учредите- лями которых являются потребительские общества и их союзы]; — средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, уста- навливаемом федеральным органом статистики, не превышает 100 человек; — остаточная стоимость основных средств и нема- териальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.

Среди хозяйствующих субъектов особые режимы налогообложения обычно устанавливаются для так называемых малых предприятий. Российское налоговое законодательство не использует понятия «малое предприятие», но предусматривает целый перечень количественных критериев, выделяющих группу предприятий с небольшими объемами деятельности. В числе таких критериев НК РФ использует численность работников, стоимость основных средств, объем выручки, размеры помещений, используемых для ведения коммерческой деятельности, и т. д. Ограничения, установленные налоговым законодательством на предприятия при выборе налогового режима, приводятся в табл. 4.

Таблица 4

**Ограничения, налагаемые налоговым законодательством на применение особых налоговых режимов предприятиями**

<b>Характеристики предприятия</b>	<b>Общий режим налогообложения</b>	<b>Упрощенная система налогообложения</b>	<b>Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей</b>
<b>1. Отраслевая принадлежность</b>			
Банки	Да	Нет	Нет
Страховщики	Да	Нет	Нет
Негосударственные пенсионные фонды	Да	Нет	Нет
Инвестиционные фонды	Да	Нет	Нет
Профессиональные участники рынка ценных бумаг	Да	Нет	Нет
Ломбарды	Да	Нет	Нет
Сельскохозяйственные товаропроизводители	Да	Да	Да

<b>Характеристики предприятия</b>	<b>Общий режим налогообложения</b>	<b>Упрощенная система налогообложения</b>	<b>Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей</b>
<b>2. Виды деятельности</b>			
Производство подакцизных товаров	Да	Нет	Нет
Производство, добыча, реализация полезных ископаемых	Да	Нет	Прямого указания нет
Игорный бизнес	Да	Нет	Нет
<b>3. Организационно-правовые формы деятельности</b>			
Организации, имеющие филиалы (представительства)	Да	Нет	Нет
Организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции	Да	Нет	Прямого указания нет
Организации с долей участия других организаций более 25 % (за исключением некоммерческих и организаций потребительской кооперации)	Да	Нет	Прямого указания нет
Бюджетные учреждения	Да	Нет	Нет
Иностранные организации	Да	Нет	Нет
Деятельность по договору простого товарищества	Да	Возможно применение данных типов договоров, но без освобождения от НДС	Возможно применение данных типов договоров, но без освобождения от НДС

<b>Характеристики предприятия</b>	<b>Общий режим налогообложения</b>	<b>Упрощенная система налогообложения</b>	<b>Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей</b>
Деятельность по договору доверительного управления имуществом	Да	Возможно применение данных типов договоров, но без освобождения от НДС	Возможно применение данных типов договоров, но без освобождения от НДС
<b>4. Масштабы хозяйственной деятельности</b>			
Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших	Да	Нет	Нет
Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек	Да	Нет	Ограничения не установлено
Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превышает 100 млн руб.	Да	Нет	Ограничения не установлено
Доходы налогоплательщика превысили 20 млн руб. за год	Да	Нет	Ограничения не установлено
В общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции составляет менее 70 %	Да	Да	Нет

Кроме того, важным для каждого режима является условие обязательного или альтернативного применения того или иного режима налогообложения, означающее наличие или отсутствие у конкретного предприятия права выбора использовать этот налоговый режим или отказаться от его использования. Так, режим в форме единого налога на вмененный доход обязателен к применению для тех видов деятельности, перечень которых на территории соответствующего муниципального образования установлен местным законодательством. Предприятия, деятельность которых поименована в данном перечне, обязаны перейти на уплату единого налога на вмененный доход в случае соответствия его деятельности установленным количественным критериям. Например, количественный критерий установлен

(ст. 346.26 НК РФ) для оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов как количество автотранспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг (не более 20). Для розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны, количественным критерием является площадь торгового зала, которая не должна быть более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли. Для деятельности по оказанию услуг по временному размещению и проживанию количественным критерием является площадь объекта предоставления данных услуг, где общая площадь спальных помещений должна быть не более 500 кв. м, и т. д.

Иной подход предусмотрен для упрощенной системы налогообложения или единого сельскохозяйственного налога, когда предприятие имеет право по собственному желанию перейти на использование данных режимов налогообложения при соответствии требуемым критериям. Например, в соответствии со ст. 346.1 НК РФ организации, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога. Однако сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются (ст. 346.2 НК РФ) организации, производящие, перерабатывающие и реализующие сельскохозяйственную продукцию, при условии, что доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70 %. При этом не имеют права переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога организации, имеющие филиалы и (или) представительства, занимающиеся производством подакцизных товаров, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса, а также бюджетные учреждения.

Переход предприятия на упрощенную систему налогообложения также является добровольным, если по итогам девяти месяцев предыдущего года доходы не превысили предельного размера 15 млн руб. с учетом индексации на коэффициент-дефлятор (ст. 346.12 НК РФ). Кроме того, в качестве критериев установлен предельный размер численности работников – не более 100 человек, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов – не более 100 млн руб., предельная доля участия других организаций в уставном капитале – не более 25 %. Не имеют права применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы и (или) представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды, организации, занимающиеся производством подакцизных товаров, игорным бизнесом.

При расчете налоговой нагрузки необходимо учитывать «совместимость» данного режима с иными налоговыми режимами в хозяйственной деятельности предприятия, то есть возможность применения нескольких налоговых режимов. Например, ст. 346.12 НК РФ установлено, что невозможно использование упрощенной системы налогообложения организациями, являющимися участниками соглашений о разделе продукции, а также переведенными на уплату единого сельскохозяйственного налога. Таким образом, три особых налоговых режима: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенная система налогообложения и система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции – являются несовместимыми для одного предприятия. Кроме того, упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей являются альтернативными для общего режима налогообложения, то есть организация самостоятельно может выбрать один из трех режимов налогообложения при условии соответствия требуемым критериям.

Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции совместима с общим режимом налогообложения. Специальный режим в виде единого налога на вмененный доход совместим в рамках хозяйственной деятельности предприятия с каждым из трех альтернативных режимов – общим, упрощенной системой налогообложения и систе-

мой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Организации, обязанные перейти на уплату единого налога на вмененный доход по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. В аналогичном порядке согласно ст. 346.2 НК РФ организации, обязанные перейти на уплату единого налога на вмененный доход по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

При этом предприятие может применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в качестве самостоятельного режима, если он законодательно установлен для вида деятельности или видов деятельности, которые осуществляются предприятием.

Таким образом, все налоговые режимы можно разбить на две группы: самостоятельные и дополнительные (табл. 5). Всего в российской налоговой системе можно выделить четыре самостоятельных налоговых режима:

- общий режим налогообложения;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Таблица 5

**Налоговые режимы Российской Федерации и их совмещение в хозяйственной деятельности предприятия**

Самостоятельные режимы	Альтернативные режимы (по выбору налогоплательщика)			Безальтернативный режим (обязательный)
	Общий режим налогообложения	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Упрощенная система налогообложения	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход
Дополнительные режимы			<i>Налоговые режимы для малых предприятий</i>	
Налог на вмененный доход	+	+	+	+
Налогообложение соглашения о разделе продукции	+	–	–	–
Налогообложение предприятий игорного бизнеса	+	–	–	–

Среди самостоятельных режимов есть три альтернативных режима: общий режим, упрощенная система и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Предприятие обязано выбрать один из них в качестве основного по собственному усмотрению. При этом общий режим налогообложения применяется по умолчанию, а о выборе упрощенной системы или системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей предприятие сообщает в налоговые органы в заявительном порядке. Безусловно, налоговые режимы являются альтернативными, если предприятие соответствует критериям, установленным для системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и упрощенной системы налогообложения. В противном случае, общий режим налогообложения является безальтернативным и единственным для такого предприятия.

Налог на вмененный доход является безальтернативным налоговым режимом.

Таким образом, характеристика налоговых режимов – «совместимость» данного налогового режима с иными налоговыми режимами в хозяйственной деятельности предприятия, то есть возможность применения нескольких налоговых режимов, связана с наличием нескольких видов деятельности, осуществляемых предприятием.

В основе организации системы налогообложения в Российской Федерации лежит понятие «вид деятельности». Данное понятие не определено налоговым законодательством, однако существующие налоговые режимы применяются в соответствии с определенными видами деятельности предприятий. Налоговым законодательством для отдельных видов деятельности могут быть предусмотрены особенности исчисления налоговых баз, отдельные ставки налогов, льготы, возможности (ограничения) применения отдельных налоговых режимов. В этих случаях в рамках хозяйственной деятельности предприятия требуется обособление в учете данных видов деятельности. Иногда ведение отдельного учета является обязательным требованием налогового законодательства. Это необходимо как для получения отдельных источников информации для расчета налоговых баз, сумм налога и формирования налоговой отчетности, так и для целей контроля за правильностью исчисления налоговых обязательств.

В соответствии с нормами налогового законодательства при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению в рамках разных налоговых режимов, учет показателей, необходимых для исчисления налогов, ведется *раздельнопокаждомувиду деятельности*. Налогоплательщики обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении каждого вида предпринимательской деятельности, подпадающих под разные налоговые режимы. Именно вид хозяйственной деятельности для предприятия является средством получения (зарабатывания) прибыли и основой для налогового анализа и планирования. *Под отдельным (чистым) видом деятельности* для целей настоящего издания понимается процесс от создания и до реализации конкретного вида товаров, работ, услуг в рамках определенной технологической цепочки, требующей применения определенной совокупности экономических ресурсов. Осуществленный предприятием вид деятельности имеет циклический характер – от приобретения необходимых экономических ресурсов до реализации потребителям произведенных товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Рассмотрим понятие отдельного (чистого) вида деятельности на примере 1.

#### **Пример 1.**

*Мебельная фабрика, основным видом деятельности которой является производство и реализация корпусной мебели, закупает в качестве основного сырья необработанные доски. На фабрике имеется вспомогательное производство-специальный цех, занимающийся обработкой закупленного сырья до состояния полуфабриката-материала, пригодного для создания мебели. Пройдя обработку в цехе, полуфабрикаты складироваться и с*

*течением времени используются в основном производстве. Деятельность данного вспомогательного производства должна рассматриваться только как часть или звено основного вида деятельности-производства мебели, формирующего финансовый результат фабрики. На фабрике так же имеется еще одно вспомогательное производство-транспортный цех, основная цель создания которого-доставка мебели покупателям. Однако одновременно фабрика использует имеющиеся транспортные средства для оказания услуг по перевозке сторонним организациям. Таким образом, на фабрике, кроме производства и продажи мебели, осуществляется другой вид деятельности-оказание транспортных услуг, который, также как и основной вид деятельности, участвует в формировании финансового результата. При этом фабрика применяет общий режим налогообложения по деятельности, связанной с производством мебели, но транспортные услуги облагаются в соответствии с требованием налогового законодательства единым налогом на вмененный доход. Для применения различных налоговых режимов в рамках одного предприятия должен быть организован отдельный учет всех операций, имеющих отношение к каждому из видов деятельности. При этом потребность в отдельном учете возникает уже на стадии приобретения ресурсов, когда различны условия признания НДС, предъявленного поставщиками, для двух рассматриваемых видов деятельности фабрики.*

Вид деятельности является связующим элементом между системой налогообложения и системой бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия. Каждое предприятие ведет хозяйственную деятельность, которую можно назвать совокупной хозяйственной деятельностью, направленной на достижение целей, ради которых создавалось предприятие, – получение прибыли для коммерческих предприятий или решение определенных задач некоммерческого характера. Цели создания предприятия определяют и его организационно-правовую форму, сферу ведения хозяйственной деятельности, которая предполагает определенную отраслевую ориентацию хозяйственной деятельности предприятия.

С точки зрения бухгалтерского учета как системы сбора и обобщения информации о хозяйственной деятельности предприятия отдельный (чистый) вид деятельности может быть представлен как некоторая совокупность хозяйственных операций – записей в регистрах бухгалтерского учета, которую можно выделить из всего комплекса зарегистрированных в бухгалтерском учете хозяйственных операций предприятия отчетного периода. Важным критерием для идентификации отдельного (чистого) вида деятельности в бухгалтерском учете является «вклад» в формирование финансового результата отчетного периода.

Если условия налогообложения различны для видов деятельности, составляющих в совокупности хозяйственную деятельность предприятия, налоговая нагрузка должна рассчитываться для каждого вида деятельности отдельно, то есть для «чистого» вида деятельности. В этом случае налоговое поле будет определяться для каждого вида деятельности отдельно и соответственно будет рассчитываться влияние обязательных платежей, возникших в результате ведения данного вида деятельности, на финансовые результаты предприятия и его денежный поток. В этом случае возникают понятия «налоговая нагрузка для каждого чистого вида деятельности» и «совокупная налоговая нагрузка предприятия». Совокупная налоговая нагрузка предприятия ( $НН_{\text{предприятия}}$ ) определяется как обобщение данных о налоговой нагрузке ( $НН_{\text{чд1}}, НН_{\text{чд2}}, \dots, НН_{\text{чдN}}$ ) по отдельным чистым видам деятельности.

$$НН_{\text{предприятия}} = \{НН_{\text{чд1}}, НН_{\text{чд2}}, \dots, НН_{\text{чдN}}\}$$

Таким образом, для анализа налоговой нагрузки предприятия должны быть установлены особенности его хозяйственной деятельности (например, как это представлено в табл. 6), в число которых включаются отраслевая принадлежность, виды и организационно-правовые формы и масштабы деятельности (основные критерии в бухгалтерском учете и для целей налогообложения), а также должно быть определено, имеются ли особенности нало-

гообложения каждого чистого вида деятельности и реализуются ли эти особенности в рамках одного налогового режима или применяются несколько режимов налогообложения.

Таблица 6

**Анализ особенностей хозяйственной деятельности предприятия**

Характеристики хозяйственной деятельности	Характеристики каждого чистого вида деятельности предприятия			Характеристики совокупной хозяйственной деятельности
	Вид деятельности 1	Вид деятельности 2	...	
<b>Организационно-правовые формы деятельности предприятия</b>				
Особенности организационно-правовой формы предприятия, в том числе:	—	—	—	
бюджетное учреждение	—	—	—	Да / Нет
иностранная организация	—	—	—	Да / Нет
некоммерческая организация	—	—	—	Да / Нет
Доля участия других организаций в уставном капитале более 25 %	—	—	—	Да / Нет
Наличие филиалов (представительств)	—	—	—	Да / Нет
Использование форм договоров, в том числе:	—	—	—	
договор простого товарищества	—	—	—	Да / Нет
договор доверительного управления имуществом	—	—	—	Да / Нет

Характеристики хозяйственной деятельности	Характеристики каждого чистого вида деятельности предприятия			Характеристики совокупной хозяйственной деятельности
	Вид деятельности 1	Вид деятельности 2	...	
<b>Наименование чистых видов деятельности</b> Применяемые режимы налогообложения: общий упрощенная система в виде единого сельскохозяйственного налога в виде единого налога на вмененный доход налогообложение соглашения о разделе продукции	Да	Да	Да	
<b>Характеристики хозяйственной деятельности</b> Выручка для целей налогообложения				
Доходы для целей налогообложения				
Среднесписочная численность работников				
Остаточная стоимость основных средств				
Остаточная стоимость нематериальных активов				
...				
<b>Особенности налогообложения, предусмотренные НК РФ</b> Налогоплательщик, отнесенный к категории крупнейших				Да / Нет

Характеристики хозяйственной деятельности	Характеристики каждого чистого вида деятельности предприятия			Характеристики совокупной хозяйственной деятельности
	Вид деятельности 1	Вид деятельности 2	...	
Налоговые льготы				
Освобождения от некоторых обязанностей налогоплательщика				
...				
<b>Возможные варианты смены налоговых режимов исходя из характеристик чистых видов деятельности:</b> общий режим упрощенная система  в виде единого сельскохозяйственного налога в виде единого налога на вмененный доход налогообложение соглашения о разделе продукции	Возможно применение		Возможно применение	

Данные характеристики позволят провести анализ комплекса налогов, уплачиваемых предприятием, во-первых, на предмет правильности и полноты соблюдения законодательных норм, во-вторых, на предмет оптимальности существующей налоговой нагрузки данного предприятия. Информация об основных характеристиках хозяйственной деятельности, имеющих значение для целей налогообложения, позволит сделать вывод о возможности изменения существующей налоговой нагрузки предприятия за счет использования возможностей учетной политики при общем режиме налогообложения, перехода к использованию иного налогового режима или сочетания режимов для отдельных видов деятельности в совокупной хозяйственной деятельности предприятия.

## 1.3. Состав обязательных платежей в бюджетную систему, принимаемых в расчет налоговой нагрузки при различных налоговых режимах

### 1.3.1. Особенности налогового поля при общем режиме налогообложения

Общий режим налогообложения включает три группы налогов, уплата которых обязательна для налогоплательщиков, ведущих деятельность на соответствующей территории Российской Федерации: федеральные, региональные и местные.

В российском налоговом законодательстве в число участников налоговых правоотношений включены налоговые агенты – лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Таблица 7

#### Перечень налогов и сборов при общем режиме налогообложения

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
Федеральные налоги	Вся территория Российской Федерации	НДС	Налогоплательщик	Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации
				Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
<i>Федеральные налоги</i>	<i>Вся территория Российской Федерации</i>	<i>НДС</i>	Налоговый агент	<p>Приобретение на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах</p> <p>Аренда государственного имущества</p> <p>Реализация конфискованного имущества, перешедшего государству</p>
		<b>Акцизы</b>	Налогоплательщик	<p>Реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров</p> <p>Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации</p>
		<b>Налог на доходы физических лиц</b>	Налоговый агент	Выплата доходов в пользу физических лиц
		<b>Единый социальный налог</b>	Налогоплательщик	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам
		<b>Налог на прибыль</b>	Налогоплательщик	Налогооблагаемая прибыль
			Налоговый агент	Выплаченные иностранной организации доходы, не

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
Федеральные налоги	Вся территория Российской Федерации	Налог на прибыль	Налоговый агент	связанные с ее предпринимательской деятельностью на территории Российской Федерации
		Налог на добычу полезных ископаемых	Налогоплательщик	Объем добытых полезных ископаемых
		Водный налог	Налогоплательщик	Пользование водными объектами
Региональные налоги	Территории соответствующих субъектов Российской Федерации	Налог на имущество организаций	Налогоплательщик	Объекты основных средств
		Транспортный налог	Налогоплательщик	Объекты транспортных средств
		Налог на игорный бизнес	Налогоплательщик	Игровой стол
				Игровой автомат
Касса тотализатора Касса букмекерской конторы				
Местные налоги	Территории соответствующих муниципальных образований	Земельный налог	Налогоплательщик	Земельные участки

<b>Перечень страховых взносов, уплачиваемых при общем режиме налогообложения</b>			
<b>Тип страховых взносов</b>	<b>База для расчета суммы взносов</b>	<b>Получатель</b>	<b>Нормативный акт, регулирующий взносы</b>
Взносы на обязательное пенсионное страхование	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам	Пенсионный фонд Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»
Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым договорам	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»

### **1.3.2. Перечень обязательных платежей в бюджетную систему при упрощенной системе налогообложения**

Упрощенная система налогообложения предусмотрена главой 26.2 НК РФ, и ее применение освобождает предприятия согласно ст. 346.11 настоящего Кодекса от обязанности по уплате:

- налога на прибыль;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога;
- НДС, за исключением этого налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и при совершении операций по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) или договору доверительного управления имуществом.

Поскольку право на применение упрощенной системы налогообложения не имеют предприятия, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных), а также игорным бизнесом, следовательно, из перечня обязательных платежей для рассматриваемого режима исключаются:

- акцизы;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- налог на игорный бизнес.

Однако предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов и уплачивают иные налоги в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Статьей 346.14 НК РФ предусмотрен единый налог, взимаемый при применении упрощенной системы налогообложения, который имеет два альтернативных варианта исчисления, выбор одного из которых осуществляется предприятием самостоятельно. Объектом

обложения данным налогом признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в случае, если за налоговый период сумма исчисленного налога меньше суммы минимального налога в размере 1 % доходов.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если предприятие, применяющее упрощенную систему налогообложения, выбирает доходы в качестве объекта обложения единым налогом, взносы на обязательное пенсионное страхование уменьшают его обязательства по начисленному единому налогу к выплате в бюджет. Таким образом, начисленная сумма взносов на обязательное пенсионное страхование за тот же период является налоговым вычетом по единому налогу, взимаемому при применении упрощенной системы налогообложения. В качестве аналогичного налогового вычета принимается сумма выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. Однако общая величина налогового вычета ограничена 50 % начисленного за период применения единого налога.

Кроме того, предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, являются страхователями по обязательному страхованию работников от несчастных случаев на производстве. Приведем перечень обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации для предприятий, выбравших упрощенную систему налогообложения в качестве основного налогового режима (табл. 8).

*Таблица 8*

**Перечень обязательных платежей в бюджетную систему  
Российской Федерации при упрощенной  
системе налогообложения**

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
Федеральные налоги	Вся территория Российской Федерации	НДС	Налогоплательщик	Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации
			Налоговый агент	Приобретение на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Аренда государственного имущества
				Реализация конфискованного имущества, перешедшего государству

<b>Группа налогов</b>	<b>Территория действия налога</b>	<b>Перечень налогов</b>	<b>Обязанности, возложенные на организацию</b>	<b>Объект налогообложения</b>
<b>Федеральные налоги</b>	<i>Вся территория Российской Федерации</i>	<b>Налог на доходы физических лиц</b>	Налоговый агент	Выплата доходов в пользу физических лиц
		<b>Единый налог по упрощенной системе</b>	Налогоплательщик	Доходы от реализации и внереализационные доходы
				Доходы, уменьшенные на величину расходов
		<b>Налог на прибыль</b>	Налоговый агент	Выплаченные иностранной организации доходы, не связанные с ее предпринимательской деятельностью на территории Российской Федерации
<b>Водный налог</b>	Налогоплательщик	Пользование водными объектами		
<b>Региональные налоги</b>	Территории соответствующих субъектов Российской Федерации	<b>Транспортный налог</b>	Налогоплательщик	Объекты транспортных средств
<b>Местные налоги</b>	Территории соответствующих муниципальных образований	<b>Земельный налог</b>	Налогоплательщик	Земельные участки

<b>Перечень страховых взносов, уплачиваемых при упрощенной системе налогообложения</b>			
<b>Тип страховых взносов</b>	<b>База для расчета суммы взносов</b>	<b>Получатель</b>	<b>Нормативный акт, регулирующий взносы</b>
Взносы на обязательное пенсионное страхование	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам	Пенсионный фонд Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»
Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым договорам	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»

К числу особенностей применения упрощенной системы налогообложения следует отнести и освобождение налогоплательщиков от обязанности ведения бухгалтерского учета в соответствии со ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Однако предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Кроме того, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Налогоплательщики обязаны согласно ст. 346.24 НК РФ вести учет доходов и расходов для исчисления налоговой базы по единому налогу в книге учета доходов и расходов, форма и порядок заполнения которой утверждены приказом Минфина России от 30.12.2005 № 167н «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядка ее заполнения».

Налоговым законодательством предусмотрены ограничения по совмещению предприятием упрощенной системы налогообложения с другими особыми налоговыми режимами. Не имеют права на применение упрощенной системы предприятия, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции, а также предприятия, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Однако предприятию допускается совмещать упрощенную систему налогообложения с применением единого налога на вмененный доход. При этом налоговое законодательство требует ведения раздельного учета доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по

налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении вышеуказанных специальных налоговых режимов.

### **1.3.3. Комплекс обязательных платежей, формирующих специальный режим в форме единого сельскохозяйственного налога**

Организации – сельскохозяйственные товаропроизводители вправе добровольно перейти на использование особого режима налогообложения, предполагающего уплату единого сельскохозяйственного налога. Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются:

– организации, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 %;

– сельскохозяйственные потребительские кооперативы [перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие], признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации», у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 %;

– градо– и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, которые эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации и у которых объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70 % общего объема реализуемой ими продукции.

Не имеют права переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога организации, занимающиеся производством подакцизных товаров и осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Рассматриваемый особый режим предусматривает освобождение от обязанностей по уплате:

- налога на прибыль;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога;
- НДС, за исключением этого налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

Организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, а также уплачивают страховые взносы:

- на обязательное пенсионное страхование;
- на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве.

Согласно ст. 346.4 НК РФ объектом обложения единым сельскохозяйственным налогом признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога организации обязаны вести учет необходимых показателей своей деятельности на основании данных бухгалтерского учета и требований налогового законодательства.

Налоговое законодательство допускает совмещение организацией использования двух налоговых режимов – системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и в виде налога на вмененный доход по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности. В этом случае выполнение количественного критерия для применения единого сельскохозяйственного налога – 70 % выручки предприятия должен составлять доход от реализации сельскохозяйственной продукции – проверяется исходя из всех осуществляемых этим предприятием видов деятельности.

Несмотря на то что единый налог на вмененный доход является обязательным к применению режимом по установленным видам деятельности, однако сельскохозяйственные товаропроизводители освобождены от его применения (ст. 346.26 НК РФ) в отношении следующих видов деятельности:

- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м;
- розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв.м.

*Таблица 9*

**Перечень обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации для особого налогового режима в форме единого сельскохозяйственного налога**

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
Федеральные налоги	Вся территория Российской Федерации	НДС	Налогоплательщик	Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации
			Налоговый агент	Приобретение на территории Российской Федерации товаров, (работ, услуг) у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах
				Аренда государственного имущества

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
Федеральные налоги	Вся территория Российской Федерации	Налог на доходы физических лиц	Налоговый агент	Выплата доходов в пользу физических лиц
		Единый сельскохозяйственный налог	Налогоплательщик	Доходы, уменьшенные на величину расходов
		Налог на прибыль	Налоговый агент	Выплаченные иностранной организации доходы, не связанные с ее предпринимательской деятельностью на территории Российской Федерации
		Водный налог	Налогоплательщик	Пользование водными объектами
Региональные налоги	Территории соответствующих субъектов Российской Федерации	Транспортный налог	Налогоплательщик	Объекты транспортных средств (за исключением специальных транспортных средств, используемых в сельскохозяйственном производстве)
Местные налоги	Территории соответствующих муниципальных образований	Земельный налог	Налогоплательщик	Земельные участки

<b>Перечень страховых взносов, уплачиваемых при применении единого сельскохозяйственного налога</b>			
<b>Тип страховых взносов</b>	<b>База для расчета суммы взносов</b>	<b>Получатель</b>	<b>Нормативный акт, регулирующий взносы</b>
Взносы на обязательное пенсионное страхование	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам	Пенсионный фонд Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»
Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым договорам	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»

Организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Налогоплательщики, совмещающие специальный режим налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей с применением единого налога на вмененный доход, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. Доходы и расходы по видам деятельности, в отношении которых применяется система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, не учитываются при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу.

В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

### **1.3.4. Обязательные платежи в бюджетную систему при применении единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности является особым налоговым режимом, который устанавливается НК РФ и вводится в действие на территориях отдельных муниципальных образований нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга (ст. 346.26 НК РФ). Таким образом, особенности налогообложения при применении данного специального режима определены как нормами НК РФ, так и муниципальным законодательством.

Налогоплательщиками, применяющими систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории конкретного муниципального образования соответствующий вид предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом (ст. 346.28 НК РФ).

НК РФ содержит перечень видов деятельности, для которых данный специальный режим может быть предусмотрен. Только в рамках данного перечня представительные органы муниципальных районов [городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга] могут принимать решение о применении единого налога на вмененный доход для тех или иных видов деятельности. При этом в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг может быть установлен перечень их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату единого налога на вмененный доход.

Применение единого налога на вмененный доход является обязательным, поэтому предприятия, которые ведут несколько видов деятельности, должны совмещать данный режим с общим режимом налогообложения и иными специальными режимами – упрощенной системой налогообложения и системой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Однако НК РФ сделаны исключения, то есть приведены случаи, когда режим единого налога на вмененный доход может не применяться:

- если данный вид деятельности осуществляется в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

- если данный вид деятельности осуществляется налогоплательщиком, отнесенным к категории крупнейших (ст. 83 НК РФ);

- если предприятия перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога в отношении розничной торговли через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м, через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также в отношении услуг общественного питания, осуществляемых через объекты с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м, и объекты, не имеющие зала обслуживания посетителей, а также если сельскохозяйственные товаропроизводители реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход предусматривает освобождение от обязанностей по уплате следующих налогов:

- налога на прибыль в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом;

- налога на имущество организаций в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом;

- единого социального налога в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом;

- НДС в отношении операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения.

Предприятия, являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход, уплачивают страховые взносы на обязательное социальное страхование, а также обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таблица 10

**Перечень обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации при применении специального режима в виде единого налога на вмененный доход**

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
Федеральные налоги	Вся территория Российской Федерации	НДС	Налогоплательщик	Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации
			Налоговый агент	Приобретение на территории Российской Федерации

Группа налогов	Территория действия налога	Перечень налогов	Обязанности, возложенные на организацию	Объект налогообложения
Федеральные налоги	Вся территория Российской Федерации	НДС	Налоговый агент	Федерации товаров (работ, услуг) у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Аренда государственного имущества Реализация конфискованного имущества, перешедшего государству
		Налог на доходы физических лиц	Налоговый агент	Выплата доходов в пользу физических лиц
		Единый налог на вмененный доход	Налогоплательщик	Вмененный доход
		Налог на прибыль	Налоговый агент	Выплаченные иностранной организации доходы, не связанные с ее предпринимательской деятельностью на территории Российской Федерации
Региональные налоги	Территории субъектов Российской Федерации	Транспортный налог	Налогоплательщик	Объекты транспортных средств

<b>Перечень страховых взносов, уплачиваемых при применении единого налога на вмененный доход</b>			
<b>Тип страховых взносов</b>	<b>База для расчета суммы взносов</b>	<b>Получатель</b>	<b>Нормативный акт, регулирующий взносы</b>
Взносы на обязательное пенсионное страхование	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам	Пенсионный фонд Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»
Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве	Выплаты в пользу физических лиц по трудовым договорам	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»

Совмещение в рамках одного предприятия нескольких видов деятельности, налогообложение которых производится в соответствии с разными налоговыми режимами, требует ведения раздельного налогового учета. Нормы НК РФ предусматривают, что налогоплательщики обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей обложению единым налогом на вмененный доход, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих обложению единым налогом на вмененный доход, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Кроме того, при осуществлении нескольких видов деятельности, каждый из которых подлежит обложению единым налогом на вмененный доход, учет показателей, необходимых для исчисления этого налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Объектом обложения единым налогом на вмененный доход является вмененный доход налогоплательщика (ст. 346.29 НК РФ), под которым понимается потенциально возможный доход, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение вышеуказанного дохода (ст. 346.27 НК РФ).

Налоговым периодом по единому налогу на вмененный доход признается квартал (ст. 346.30 НК РФ). Ставка единого налога устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода (ст. 346.31 НК РФ).

Величина вмененного дохода или его налоговая база ( $НБ_{вд}$ ) рассчитывается как произведение базовой доходности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (ст. 346.29 НК РФ). В НК РФ по каждому виду предпринимательской деятельности установлена базовая доходность как фиксированная в рублях сумма. Влияние различных условий деятельности на величину вмененного дохода учитывается с помощью применения корректирующих коэффициентов  $K_1$  и  $K_2$ . Приведем формулу расчета налоговой базы по единому налогу на вмененный доход:

$$НБ_{вд} = K_1 \times K_{\text{расчетный}}^2 \times БД \times ФП,$$

где **БД**– базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях. Например, для розничной торговли базовая доходность равна 1800 руб. на 1 кв. м площади торгового зала;

**ФП**– величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности, например площадь торгового зала для розничной торговли, количество работников для сферы бытовых услуг или количество посадочных мест для услуг по перевозке пассажиров, и т. д.;

**К1** – корректирующий коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации;

**К<sup>2</sup><sub>расчетный</sub>**– корректирующий коэффициент, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности и рассчитываемый исходя из величины коэффициента К2, определяемого представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

Коэффициент-дефлятор К1 устанавливается ежегодно и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ в распоряжении от 25.12.2002 № 1834-р. На основе информации об индексе потребительских цен на товары и услуги в Российской Федерации, представляемой Госкомстатом России, Минэкономразвития России определяет по согласованию с Минфином России коэффициент-дефлятор на следующий год, который ежегодно, не позднее 20 ноября, должен быть опубликован в «Российской газете». В табл. 11 приведены данные о коэффициентах-дефляторах за период времени с 2003 по 2008 годы.

Таблица 11

Отчетный год	Нормативный акт, устанавливающий величину коэффициента-дефлятора К1	К1 ежегодный коэффициент-дефлятор
2003	Федеральный закон от 31.12.2002 № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации»	1

Отчетный год	Нормативный акт, устанавливающий величину коэффициента-дефлятора К1	К1 ежегодный коэффициент-дефлятор
2004	Приказ Минэкономразвития России от 11.11.2003 № 337	1,133
2005	Приказ Минэкономразвития России от 09.11.2004 № 298	1,104
2006	Приказ Минэкономразвития России от 27.10.2005 № 277	1,132
2007	Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2006 № 359	1,096
2008	Приказ Минэкономразвития России от 19.11.2007 № 401	1,081

Если в период 2003–2005 годов для расчета вмененного дохода отчетного года применялось произведение коэффициентов-дефляторов (**К1<sub>совокуп</sub>**), установленных за все предшествующие годы, то начиная с 2006 года для расчета используется корректирующий коэффициент базовой доходности К1, установленный только для данного года (Федеральный закон от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»).

Применение коэффициента К2 позволяет учитывать особенности условий ведения предпринимательской деятельности, в том числе:

- ассортимент товаров (работ, услуг);
- сезонность, режим работы;
- величину доходов;
- особенности места ведения предпринимательской деятельности;
- площадь информационного поля электронных табло;
- площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения;
- площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения;
- количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и т. д.

Для всех категорий налогоплательщиков величина К2 устанавливается на период не менее чем календарный год представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в пределах от 0,005 до 1 включительно. Если нормативный правовой акт о внесении изменений в действующие значения корректирующего коэффициента К2 не принят до начала следующего календарного года и (или) не вступил в силу с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения корректирующего коэффициента К2, применявшиеся в предыдущем календарном году.

При расчете вмененного дохода значение коэффициента  $K^2_{\text{расчетный}}$  определяется путем корректировки коэффициента  $K2$  на отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в данном календарном месяце налогового периода;

– сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных за тот же налоговый период на вознаграждения работникам, занятым в тех сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог;

– сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование;

– сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

## 2. Формирование структуры налогового поля предприятия, действующего в условиях общего режима налогообложения

### 2.1. Представление о структуре налогового поля

Налоговое поле предприятия при общем режиме налогообложения можно представить в виде перечня налоговых платежей, классифицированных в зависимости от объекта налогообложения на следующие однородные группы, представленные в табл. 12: оборотные налоги (или платежи на объем реализации), налоги на затраты, платежи на объем производства, имущественные налоги и налог на прибыль.

*Таблица 12*

**Классификация обязательных платежей для общего режима налогообложения в зависимости от объекта налогообложения**

Перечень обязательных платежей	Объект налогообложения	Группы однородных обязательных платежей	Источник покрытия
<b>НДС</b>	Выручка	Платежи на объем реализации	За счет покупателя
<b>Акцизы</b>	Выручка		

<b>Перечень обязательных платежей</b>	<b>Объект налогообложения</b>	<b>Группы однородных обязательных платежей</b>	<b>Источник покрытия</b>
<b>Единый социальный налог</b>	Выплаты в пользу работников	Платежи на затраты	Платежи включаются в затраты (расходы)
<b>Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве</b>			
<b>Обязательные взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации</b>			
<b>Водный налог</b>	Объем потребленных ресурсов		
<b>Налог на добычу полезных ископаемых</b>	Объем произведенной продукции	Платежи на объем производства	
<b>Водный налог</b>			
<b>Налог на имущество организаций</b>	Балансовая стоимость основных средств	Платежи на имущество	
<b>Транспортный налог</b>	Технические характеристики транспортного средства		
<b>Земельный налог</b>	Кадастровая стоимость земельного участка		
<b>Налог на прибыль</b>	Налогооблагаемая прибыль	Платежи на прибыль	Платежи за счет прибыли

Для решения задачи расчета налоговой нагрузки на предприятие при общем режиме налогообложения определим место каждого из обязательных платежей, приведенных в табл. 12, в структуре хозяйственной деятельности предприятия, представленной с помощью формулы кругооборота капитала (схема 3).

*Схема 3*

**Этапы кругооборота капитала в хозяйственной деятельности предприятия**

Этап I	Этап II	Этап III
Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности	Процесс производства продукции (работ, услуг)	Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен
Д — Т <sup>1</sup>	... П ...	Т <sup>1</sup> — Д <sup>1</sup>

Формула кругооборота капитала позволяет представить всю хозяйственную деятельность предприятия в виде трех этапов:

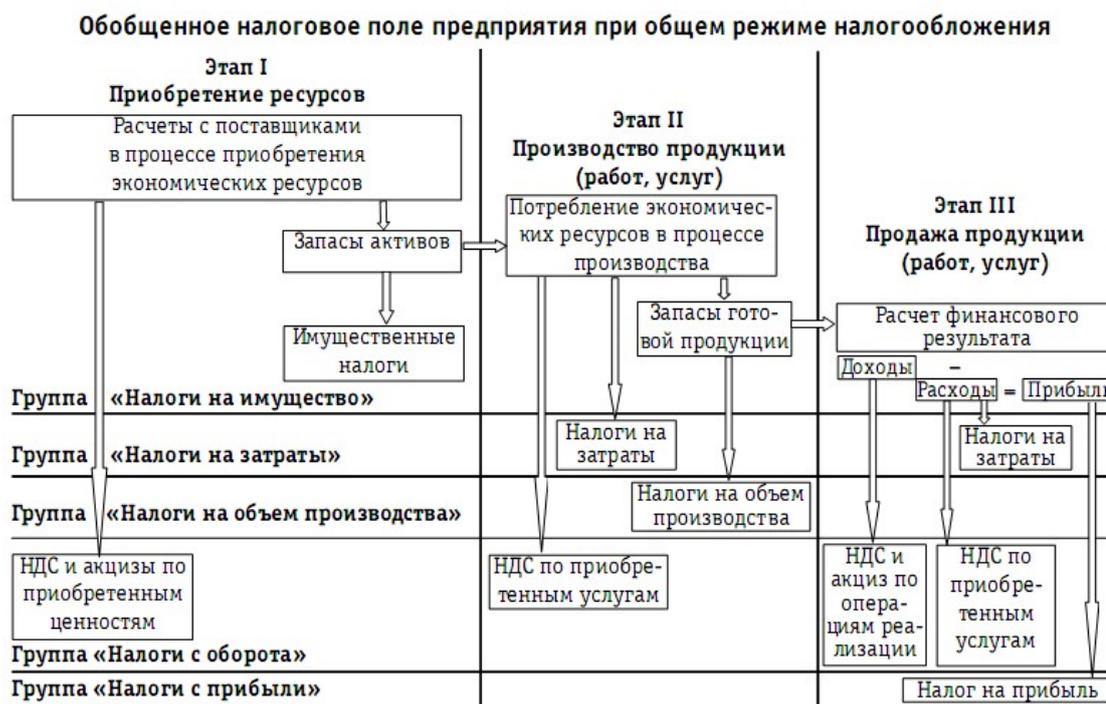
– этап I – приобретение запасов ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности. Приобретение ресурсов изображается условно на схеме как их покупка с одновременной оплатой денежными средствами без уточнения источника получения денежных средств;

– этап II – процесс производства продукции (работ, услуг), являющийся целью создания данного предприятия. Данный этап представляет собой «потребление» в процессе производства приобретенных на этапе I ресурсов, а также одновременное приобретение и «потребление» услуг в процессе производства. Итогом этапа II являются два вида активов, отражаемых на соответствующих счетах и в бухгалтерском балансе в качестве отдельных статей: актива в виде незавершенного производства и в виде себестоимости произведенной готовой продукции (работ, услуг);

– этап III – процесс продажи продукции (работ, услуг), в результате которого происходит передача права собственности к покупателю на приобретенную им продукцию (работы, услуги). Одновременно с фактическим выбытием (отгрузкой) продукции (работ, услуг) предприятие фиксирует получение доходов от продажи. Этот этап деятельности связан с формированием финансового результата деятельности предприятия. На этом этапе возникает и особая группа затрат предприятия, так называемые расходы на продажу, в результате «потребления» в процессе продажи ранее приобретенных активов и одновременного приобретения и «потребления» соответствующих услуг.

На схеме 4 приводится хозяйственная деятельность предприятия в виде трех последовательных этапов с указанием «мест» возникновения каждой из групп обязательных платежей в бюджетную систему. Данную схему хозяйственной деятельности можно назвать обобщенным вариантом налогового поля предприятия, действующего при общем режиме налогообложения. Однако для расчета налоговой нагрузки предприятия необходимо получить подробную информацию о его налоговом поле, содержащую перечень возникающих налоговых обязательств по каждому из обязательных платежей, а также причин их возникновения.

Схема 4



Разделение хозяйственной деятельности на три последовательных этапа позволяет увидеть процесс возникновения у предприятия объектов, которые приводят к появлению в учете соответствующих значимых для расчета налоговой нагрузки показателей:

- начисленных обязательств налогоплательщика по налогам;
- начисленных обязательств налогового агента по налогам;
- налоговых вычетов.

Каждая причина возникновения вышеперечисленных показателей отражается на определенном счете в бухгалтерском учете как хозяйственная операция или как иной объект наблюдения в бухгалтерском учете. Для каждой из данных причин при отражении в бухгалтерском учете устанавливаются дата и стоимостная оценка на данную дату. Таким образом, имея перечень обязательных платежей, уплачиваемых предприятием в бюджетную систему в соответствии с применяемым налоговым режимом, и опираясь на схему кругооборота капитала, для каждого этапа деятельности предприятия можно установить «точные координаты» (определенные счета), даты появления и оценки причин возникновения налоговых обязательств и налоговых вычетов. Данная информация даст представление о налоговом поле предприятия и возможность рассчитать величину налоговой нагрузки.

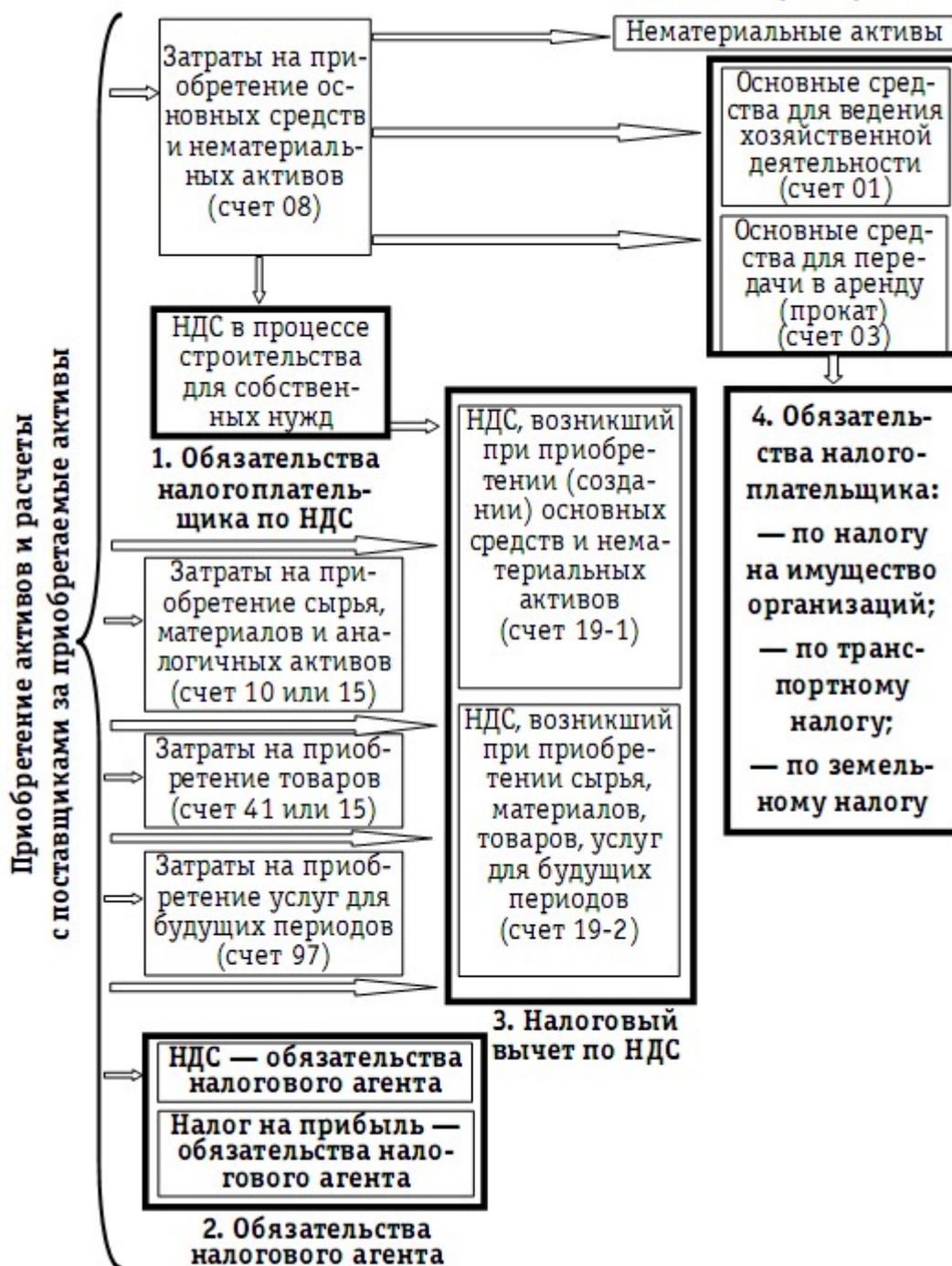
Проведем анализ каждого из этапов хозяйственной деятельности предприятия.

## **2.2. Налоговые обязательства и налоговые вычеты, возникающие на этапе приобретения ресурсов**

На этапе I, развернуто представленном на схеме 5, предприятие создает запас ресурсов (активов), необходимых для ведения хозяйственной деятельности. В соответствии с классификацией, принятой в бухгалтерском учете, как источнике информации о хозяйственной деятельности все приобретаемые ресурсы подразделяются на внеоборотные активы, то есть активы длительного пользования (более 12 месяцев), и оборотные активы, сроки использования которых в хозяйственной деятельности ограничены длительностью производственного цикла или периодом менее 12 месяцев.

*Схема 5*

**Возникновение налоговых обязательств и налоговых вычетов на этапе I хозяйственной деятельности предприятия**



К внеоборотным ресурсам относятся права на результаты интеллектуальной деятельности (то есть нематериальные активы) и основные средства, информация о которых группируется в бухгалтерском учете в зависимости от цели их использования. Основные средства, применяемые непосредственно в процессе хозяйственной деятельности, то есть в производстве или для управленческих нужд, объединяются в учетную группу на счете 01 «Основные средства». Приобретенные для предоставления в аренду или по договору проката основные средства именуется в бухгалтерском учете «Доходные вложения в материальные ценности» и учитываются предприятиями на счете 03. Процесс приобретения всех без исключения внеоборотных активов по методу бухгалтерского учета фиксируется на отдельном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором последовательно суммируются все затраты, связанные с приобретением активов, возникающие до момента их «ввода в эксплуатацию», то есть до начала фактического использования для ведения деятельности. Одним из спо-

собою приобретения внеоборотных активов является их создание предприятием самостоятельно или по договору со сторонней организацией. Для основных средств под созданием понимается процесс строительства, для нематериальных активов – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР). Процесс приобретения активов длительного пользования посредством их создания в бухгалтерском учете отражается на счете 08.

Таким образом, все затраты, возникающие при приобретении внеоборотных активов вне зависимости от способа приобретения, отражаются на счете 08 и одновременно в учете показываются суммы НДС, предъявленные предприятию поставщиками (подрядчиками, разработчиками, то есть третьими лицами, являющимися источниками данных затрат для предприятия). Возникает первый источник информации для налоговых расчетов – счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При ведении предприятием строительства для собственных нужд с целью создания основных средств, которые в дальнейшем будут использоваться для ведения коммерческой деятельности, в учете возникает сумма НДС, отражаемая в учете одновременно и как обязательство по НДС (по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»), и как потенциальный налоговый вычет (по дебету счета 19). Это связано с тем, что в соответствии с нормами НК РФ операции строительства для собственных нужд являются объектом обложения НДС, налоговая база по которым определяется как сумма произведенных за отчетный период затрат на строительство. По мере уплаты начисленного обязательства по НДС в бюджет данные суммы налога будут признаваться налоговым вычетом, поэтому начисление НДС по операциям строительства для собственных нужд отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

**Д-т 19 К-т 68** – на сумму налога, рассчитанного исходя из произведенных за отчетный период затрат на строительство.

Операции строительства для собственных нужд являются причиной возникновения двух объектов, значимых для определения налоговой нагрузки, – налогового вычета по НДС и обязательств по НДС.

Ввод в эксплуатацию внеоборотных активов означает перенос суммы накопленных затрат, которые теперь составляют «первоначальную стоимость» приобретенного актива, на соответствующий счет – 01, 03 или 04 «Нематериальные активы» в зависимости от характера приобретенного объекта. Появление данных о приобретенных основных средствах на счетах 01 и 03 означает, что создан (или увеличен) запас этих активов предприятия, которые являются объектом обложения налогом на имущество организаций. Таким образом, появление информации на счетах 01 и 03 одновременно приводит к появлению (или увеличению) объекта налогообложения для налога на имущество организаций, транспортного налога и земельного налога. Сальдо счетов 01 и 03 является причиной возникновения налоговых обязательств, то есть «местом возникновения налогов».

Оборотные активы, приобретаемые предприятием для ведения хозяйственной деятельности, в соответствии с классификацией в бухгалтерском учете можно рассматривать в виде трех групп:

- сырье и материалы (иные аналогичные активы), учитываемые на счете 10 «Материалы»;
- приобретенные (оплаченные заранее) услуги сторонних организаций, так называемые расходы будущих периодов, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов». В числе таких активов будут оплаченные услуги по подписке периодических изданий, некоторые виды страховых договоров, лицензионные договоры, оплата услуг по обязательному лицензированию и т. д.;
- товары, приобретаемые для дальнейшей перепродажи осуществляющими торговую деятельность предприятиями и учитываемые на счете 41 «Товары».

Фиксация затрат по приобретению вышеперечисленных активов на соответствующих счетах одновременно сопровождается операцией отражения НДС на счете 19, предъявленного предприятию поставщиками оборотных активов. Таким образом, операции приобретения оборотных активов являются источником сумм налогового вычета по НДС на счете 19.

Если активы (оборотные и внеоборотные) приобретаются предприятием на территории Российской Федерации у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации в качестве налогоплательщиков, то предприятие признается налоговым агентом (ст. 161 НК РФ). Предприятие обязано исчислить, удержать из суммы, причитающейся иностранному поставщику по договору, и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС. При этом функции налогового агента возникают у предприятия вне зависимости от того, исполняет ли оно обязанности плательщика НДС или нет. Таким образом, у предприятия при приобретении активов по кредиту счета 68 отражается сумма обязательств налогового агента по НДС. Налоговая база определяется налоговым агентом отдельно при совершении каждой операции по приобретению активов на территории Российской Федерации и рассчитывается как сумма дохода иностранного лица от реализации этих активов с учетом НДС. После погашения налоговым агентом обязательства перед бюджетом данная сумма признается налоговым вычетом по НДС для предприятия. Соответственно в момент начисления обязательства налогового агента по НДС возникает в учете и сумма потенциального налогового вычета по НДС:

**Д-т 19 К-т 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму потенциального налогового вычета по НДС при потреблении активов, исчисленного налоговым агентом;

**Д-т счета учета активов (08, 10, 15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей», **41) К-т 60** – на сумму договорной стоимости приобретаемых у иностранного лица активов, уменьшенной на величину НДС, исчисленного налоговым агентом;

**Д-т 60 К-т 68** – на сумму обязательства иностранного лица по НДС, рассчитанного и удержанного налоговым агентом.

При приобретении оборотных и внеоборотных активов у предприятия могут возникнуть обязанности налогового агента по налогу на прибыль, если продавцом выступает иностранная организация, не осуществляющая деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации (ст. 309 НК РФ). Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, подлежат обложению налогом на прибыль, который удерживается источником выплаты доходов – налоговым агентом:

– доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;

– доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках). Под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

Таким образом, обязательства налогового агента по налогу на прибыль у предприятия могут возникнуть при приобретении основных средств или в случае приобретения любых видов активов, когда их доставка производилась иностранной организацией, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации. Сумма налога на прибыль рассчитывается и удерживается налоговым агентом, отражаясь в учете следующей операцией:

**Д-т 60 К-т 68** – на сумму обязательства иностранной организации по налогу на прибыль от полученных на территории Российской Федерации доходов, рассчитанного и удержанного налоговым агентом.

Представим в виде схемы 6 этап приобретения ресурсов с обозначением причин возникновения значимых для расчета налоговой нагрузки показателей. В процессе приобретения ресурсов возникают:

– суммы «входного» НДС, которые в последующем будут приниматься в качестве налогового вычета при исчислении суммы НДС к уплате в бюджет (дебет счета 19);

Схема 6

**Перечень показателей, значимых для расчета налоговой нагрузки, возникающих на этапе приобретения экономических ресурсов**



– на счете 08 накапливаются затраты в процессе строительства объектов основных средств для собственных нужд предприятия. Затраты являются объектом обложения НДС,

и очередная сумма накопленных затрат приводит к начислению обязательств по НДС (кредит счета 68) и одновременно к возникновению потенциального налогового вычета по НДС (дебет счета 19);

– на счетах 01 и 03 накапливается информация о запасе основных средств предприятия, являющихся объектом обложения налогом на имущество организаций, транспортным налогом и земельным налогом;

– в процессе приобретения ресурсов на территории Российской Федерации у иностранных поставщиков у предприятия возникают обязанности налогового агента по исчислению НДС и налога на прибыль.

Таким образом, на рассматриваемом этапе хозяйственной деятельности возникают несколько показателей значимых для расчета налоговой нагрузки предприятия:

- определяется величина налогового вычета по НДС;
- формируется объект обложения НДС;
- формируется объект обложения налогом на имущество организаций;
- формируется объект обложения транспортным налогом;
- формируется объект обложения земельным налогом;
- возникают обязанности налогового агента по НДС и налогу на прибыль.

Приведем в таблице обобщающую информацию о показателях хозяйственной деятельности предприятия, возникающих на этапе I, которые имеют значение для целей налогообложения предприятия.

На этапе приобретения экономических ресурсов возникают три типа показателей – налоговые вычеты, обязательства налогоплательщика и обязательства налогового агента по обязательным платежам в бюджетную систему. Если объекты налогообложения приводят к появлению налоговых обязательств, то налоговые вычеты уменьшают эти обязательства. В табл. 13 для каждого показателя приведены причины его возникновения в хозяйственной деятельности предприятия, оценка показателя для целей налогообложения и источники информации об этом показателе и его оценке. Оценки объектов налогообложения, возникающих на этапе I хозяйственной деятельности предприятия, неоднородны – это характеристики объектов, которые установлены налоговым законодательством в качестве налоговой базы для исчисления соответствующих налогов. Информация о величине потенциального налогового вычета по НДС, возникающего на этапе приобретения экономических ресурсов, содержится в регистрах бухгалтерского учета. В регистрах бухгалтерского учета также приводятся данные о налоговой базе для исчисления налога на имущество организаций – среднегодовой остаточной стоимости основных средств. Для оценки налоговой базы по транспортному и земельному налогам организациям следует использовать не регистры бухгалтерского учета, а иные источники информации о налоговой базе, например паспорт транспортного средства или сведения государственного земельного кадастра.

*Таблица 13*

**Обобщение информации о показателях, определяющих величину налоговой нагрузки предприятия на этапе приобретения экономических ресурсов**

Обязательный платеж	Показатель для целей расчета налоговой нагрузки	Отражение показателя в бухгалтерском учете	Причина возникновения показателя	Отражение причины в бухгалтерском учете	Оценка налоговой базы для расчета показателя
НДС	Налоговый вычет	Д-т 19	Операции приобретения активов	Д-т счетов учета активов 08, 10, 15, 41 и т.д.	—

<b>Обязательный платеж</b>	<b>Показатель для целей расчета налоговой нагрузки</b>	<b>Отражение показателя в бухгалтерском учете</b>	<b>Причина возникновения показателя</b>	<b>Отражение причины в бухгалтерском учете</b>	<b>Оценка налоговой базы для расчета показателя</b>
<i>НДС</i>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Операции строительства для собственных нужд	Д-т 08	Сумма произведенных за период затрат в строительство для собственных нужд
	Обязательства налогового агента по налогу	К-т 68	Операции приобретения активов у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах	К-т 60	Сумма дохода иностранного лица от реализации активов с учетом НДС по договору
<b>Налог на прибыль</b>	Обязательства налогового агента по налогу	К-т 68	Операции приобретения недвижимого имущества на территории Российской Федерации у иностранной организации, не имеющей постоянного представительства в Российской Федерации	К-т 60	Сумма дохода иностранного лица от реализации имущества, услуг по договору

<b>Обязательный платеж</b>	<b>Показатель для целей расчета налоговой нагрузки</b>	<b>Отражение показателя в бухгалтерском учете</b>	<b>Причина возникновения показателя</b>	<b>Отражение причины в бухгалтерском учете</b>	<b>Оценка налоговой базы для расчета показателя</b>
<i>Налог на прибыль</i>	<i>Обязательства налогового агента по налогу</i>		Услуги международных перевозок, оказанные иностранной организацией, не имеющей постоянного представительства в Российской Федерации		
<b>Налог на имущество организаций</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Наличие основных средств	Сальдо счетов 01, 03 и 02	Средне-годовая остаточная стоимость основных средств
<b>Транспортный налог</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Наличие транспортных средств	Данные счетов 01, 03 и аналитического учета	Технические характеристики транспортного средства в соответствии с паспортом транспортного средства

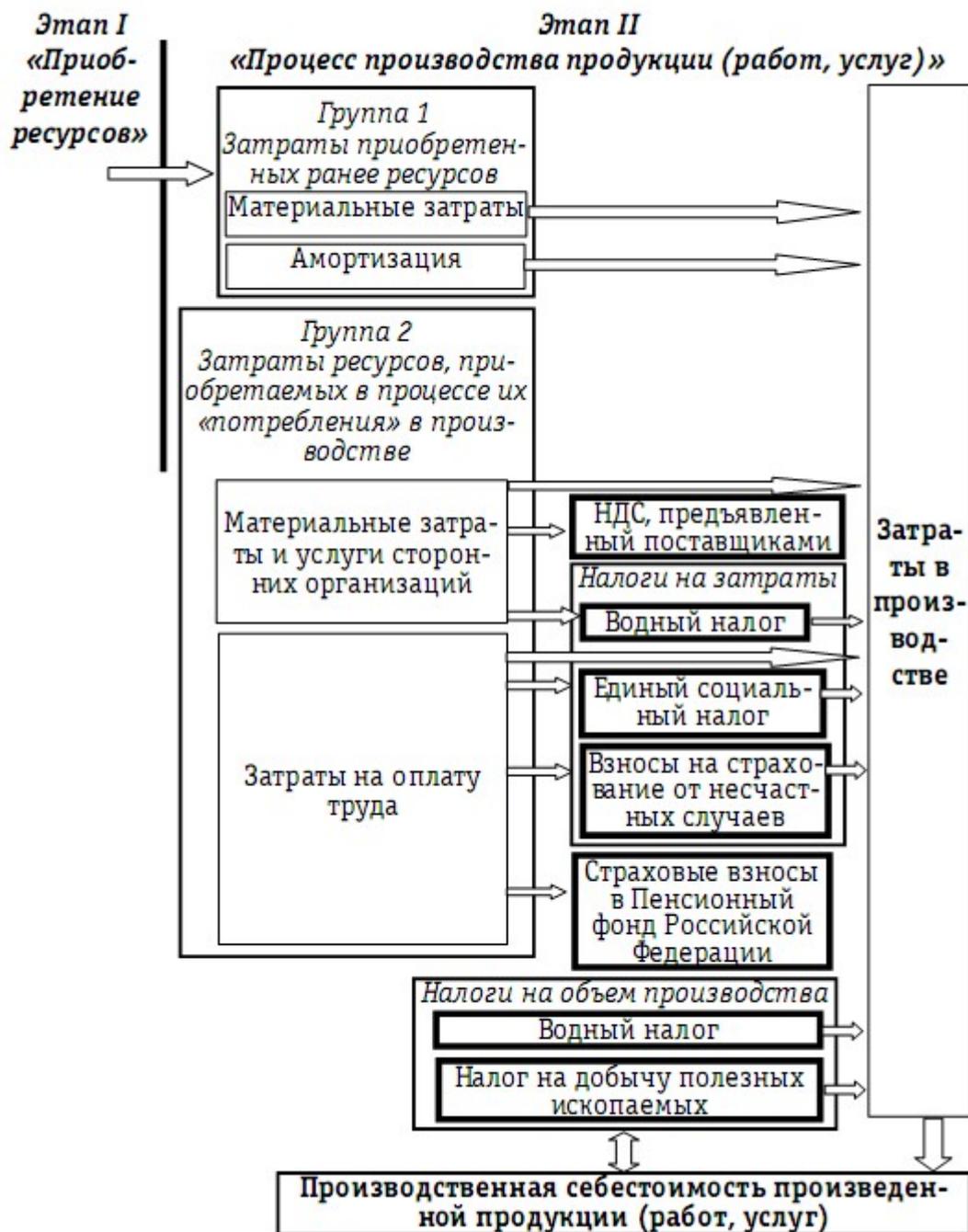
Обязательный платеж	Показатель для целей расчета налоговой нагрузки	Отражение показателя в бухгалтерском учете	Причина возникновения показателя	Отражение причины в бухгалтерском учете	Оценка налоговой базы для расчета показателя
<b>Земельный налог</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Наличие земельных участков	Данные счетов 01, 03	Кадастровая стоимость на 1 января отчетного года в соответствии со сведениями государственного земельного кадастра

### **2.3. Особенности налогообложения на этапе производства продукции (работ, услуг)**

Процесс производства отражается в учете как комплекс хозяйственных операций, отражающих потребление экономических ресурсов в соответствии с конкретным технологическим циклом, приводящим к созданию продукции (работ, услуг), предназначенной для дальнейшей перепродажи с целью получения прибыли. Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)» в хозяйственной деятельности предприятия для целей налогообложения представлен на схеме 7.

*Схема 7*

**Возникновение налоговых обязательств и налоговых вычетов на этапе II хозяйственной деятельности предприятия**



Рассмотрим показатели, которые формируются на данном этапе и имеют большое значение для налоговых расчетов. Информация о потребленных в процессе производства ресурсах (об их объемах и стоимости), которая иначе называется информацией о произведенных затратах в процессе производства, накапливается в течение производственного цикла в соответствующих регистрах (на соответствующих счетах бухгалтерского учета). Для целей определения «мест и причин появления налоговых обязательств» на данном этапе хозяйственной деятельности все затраты, возникающие у предприятия в процессе производства, подразделим на две группы:

– группа 1 – затраты в виде стоимости потребленных в производстве ресурсов, приобретенных предприятием ранее – на этапе I хозяйственной деятельности. Как уже рассматривалось при описании этапа I, до начала процесса производства предприятием были приобретены основные средства, нематериальные активы, запасы сырья, материалов, заранее оплачены некоторые виды услуг. В процессе производства «потребление» основных средств

и нематериальных активов представлено в учете суммой амортизационных отчислений, а показатель материальных затрат отражает стоимость фактически использованных в целях производства запасов сырья и услуг;

– группа 2 – затраты, приобретаемые в процессе их «потребления» в производстве.

К таким затратам можно отнести затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования; затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; затраты на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и т. д., используемые в производстве; другие аналогичные по назначению затраты. Объединим вышеперечисленные затраты в статью под названием «материальные затраты и услуги сторонних организаций». В отдельную статью выделим затраты на оплату труда работников, занятых в производстве, которые также возникают на этапе II. Выплаты в пользу работников предприятия по трудовым договорам, а также выплаты в пользу физических лиц по гражданско-правовым и авторским договорам включаются в затраты производства. Назовем эту статью «затраты на оплату труда производственного персонала». Вслед за затратами на оплату труда возникают так называемые начисления на заработную плату, которые также являются отдельной статьей производственных затрат. Заработная плата лиц, занятых в производстве, является одним из элементов производственных затрат и одновременно объектом налогообложения. Отражение в учете предприятия затрат по заработной плате приводит к возникновению так называемых начислений на заработную плату, тоже рассматриваемых в качестве элемента производственных затрат, которые состоят:

– из единого социального налога;

– из взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве.

Затраты на заработную плату являются также объектом для исчисления взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом налоговая база для начисления единого социального налога является и базовой величиной для исчисления взносов на пенсионное страхование. Сумма взносов на пенсионное страхование не включается в состав затрат, а рассматривается в качестве налогового вычета по единому социальному налогу, уменьшая сумму этого налога, рассчитанную для перечисления в федеральный бюджет.

Таким образом, затраты на заработную плату являются объектом налогообложения, приводящим к возникновению налоговых обязательств по трем видам обязательных платежей, два из которых – единый социальный налог и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев включаются в состав затрат на производство, а взносы на обязательное пенсионное страхование являются налоговым вычетом по единому социальному налогу.

Доходы работников в форме заработной платы являются объектом обложения налогом на доходы физических лиц. Предприятие, являясь для работников источником налогооблагаемого дохода, обязано выполнить функции налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц. Таким образом, при начислении затрат по заработной плате возникает объект обложения налогом на доходы физических лиц и обязательства предприятия – налогового агента по данному налогу.

Обобщение затрат, возникших в процессе производства, позволяет сформировать показатель производственной себестоимости произведенной продукции (работ, услуг), который является стоимостной характеристикой физического объема произведенной продукции (работ, услуг). Для предприятий гидроэнергетики и предприятий, занимающихся сплавом древесины, а также для добывающих предприятий натуральные показатели объема произведенной продукции (работ, услуг) являются объектом обложения водным налогом и налогом на добычу полезных ископаемых. Рассчитанные суммы перечисленных налогов являются еще одной статьей производственных затрат в группе 2, называемой «налоги на объем

производства». Величина этой статьи затрат зависит от фактического объема произведенной продукции (работ, услуг) и одновременно увеличивает стоимостную оценку произведенной продукции (работ, услуг) – производственную себестоимость.

На данном этапе хозяйственной деятельности предприятия формируются следующие показатели, значимые для целей налогообложения, полный перечень которых представлен на схеме 8:

– во-первых, два вида налоговых вычетов:

вычеты по НДС в сумме, предъявленной поставщиками ресурсов группы 2, которые приобретаются и одновременно потребляются в процессе производства;

вычет по единому социальному налогу в виде взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, сумма которого определяется величиной затрат на заработную плату работникам, занятым в производстве.

Суммы налоговых вычетов не учитываются в составе затрат на производство, а уменьшают величину налоговых обязательств предприятия по НДС и единому социальному налогу;

– во-вторых, возникает группа налогов на отдельные виды затрат предприятия. Исчисленные суммы обязательств по данным налогам, в свою очередь, являются затратами на производство. К числу налогов на затраты относятся водный налог, единый социальный налог, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Если технологический процесс конкретного производства предусматривает использование соответствующих ресурсов, то такие статьи затрат на производство, как объем потребленных водных ресурсов, являются объектами налогообложения и одновременно с потреблением данных ресурсов сумма производственных затрат увеличивается на величину возникающих налоговых обязательств. Исчисленные налоговые обязательства включаются в состав затрат на производство, формирующих производственную себестоимость продукции (работ, услуг);

– в-третьих, возникают налоги на объем производства. Готовая продукция (работы, услуги), произведенная предприятием в рамках определенного временного периода, выступает в качестве объекта обложения данными налогами. Для предприятий гидроэнергетики и предприятий, занимающихся сплавом древесины в плотках и кошелях, количество произведенной электроэнергии и соответственно объем сплавляемой древесины являются объектами обложения водным налогом. Таким образом, в зависимости от вида деятельности водный налог может возникать как налог на затраты, связанные с потреблением воды в процессе производства, и/или как налог на объем производства.

Для добывающих предприятий объем полезных ископаемых, добытых из недр на территории Российской Федерации и за ее пределами на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации, извлеченных из отходов (потерь) добывающего производства, является объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых. Это второй налог в группе налогов на объем производства, как и водный налог, сумма которого включается в состав производственных затрат и формирует себестоимость произведенной продукции (работ, услуг);

– в-четвертых, затраты предприятия на заработную плату являются объектом обложения налогом на доходы физических лиц. У предприятия, выполняющего функции налогового агента, в учете возникает сумма начисленных обязательств по данному налогу.

*Схема 8*

**Перечень показателей, значимых для расчета налоговой нагрузки, возникающих на этапе производства продукции (работ, услуг)**



территории Российской Федерации и рассчитывается как сумма дохода иностранного лица от реализации этих работ, услуг с учетом НДС. После погашения налоговым агентом обязательства перед бюджетом данная сумма признается налоговым вычетом по НДС для предприятия. Соответственно в момент начисления обязательства налогового агента по НДС возникает в учете и сумма потенциального налогового вычета по НДС:

**Д-т 19 К-т 60** – на сумму потенциального налогового вычета по НДС при потреблении работ, услуг в процессе производства, исчисленного налоговым агентом;

**Д-т счета учета затрат (20 «Основное производство»,...29 «Обслуживающие производства и хозяйства») К-т 60** – на сумму потенциальной договорной стоимости потребляемых в процессе производства работ, услуг иностранного лица, уменьшенной на величину НДС, исчисленного налоговым агентом;

**Д-т 60 К-т 68** – на сумму обязательства иностранного лица по НДС, рассчитанного и удержанного налоговым агентом.

Аналогичная ситуация с одновременным отражением в учете обязательств налогового агента по НДС и потенциального налогового вычета на счете 19 возникает в случае аренды предприятием федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы вышеуказанного имущества, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. Налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС и устанавливается налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества.

В процессе производства у предприятия могут возникнуть затраты в виде услуг, оказываемых иностранной организацией, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации (ст. 309 НК РФ). К таким затратам относятся:

– платежи любого вида за использование (или за предоставление права использования) любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса, либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

– платежи за аренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе по лизинговым операциям, плата за аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках.

Плата за предоставленные услуги является для иностранной организации полученным на территории Российской Федерации доходом, облагаемым налогом на прибыль у источника выплаты, то есть у приобретателя услуг, признаваемого налоговым агентом. В вышеперечисленных случаях у предприятия, приобретающего услуги иностранной организации на территории Российской Федерации, одновременно с затратами на производство возникают начисленные суммы обязательств налогового агента по налогу на прибыль, сумма которого рассчитывается и удерживается налоговым агентом с оформлением в учете следующей проводки:

**Д-т 60 К-т 68** – на сумму обязательства иностранной организации по налогу на прибыль от полученных на территории Российской Федерации доходов, рассчитанного и удержанного налоговым агентом.

Обобщение информации о налоговых обязательствах и налоговых вычетах, а также о причинах их возникновения в хозяйственной деятельности предприятия на этапе производства продукции (работ, услуг), представлено в табл. 14.

Таблица 14

**Обобщение информации о показателях, определяющих величину налоговой нагрузки предприятия, возникших на этапе производства**

Обязательный платеж	Показатель для целей расчета налоговой нагрузки	Отражение показателя в бухгалтерском учете	Причина возникновения показателя	Отражение причины в бухгалтерском учете	Оценка налоговой базы для расчета показателя
<b>НДС</b>	Налоговый вычет	Д-т 19	Операции приобретения работ, услуг	Д-т счетов учета затрат 20, ...29	—
	Обязательства налогового агента по налогу	К-т 68	Операции приобретения работ, услуг у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации	К-т 60	Сумма дохода иностранного лица от реализации работ, услуг с учетом НДС по договору
		К-т 68	Операции аренды государственного имущества	К-т 60	Сумма арендной платы с учетом НДС
<b>Налог на прибыль</b>	Обязательства налогового агента по налогу	К-т 68	Приобретение работ, услуг у иностранной организации, не имеющей представительства в Российской Федерации	К-т 60	Сумма дохода от реализации работ, услуг по договору

<b>Обязательный платеж</b>	<b>Показатель для целей расчета налоговой нагрузки</b>	<b>Отражение показателя в бухгалтерском учете</b>	<b>Причина возникновения показателя</b>	<b>Отражение причины в бухгалтерском учете</b>	<b>Оценка налоговой базы для расчета показателя</b>
<b>Единый социальный налог</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Начисление затрат на оплату труда	Д-т счетов учета затрат 20,...29	Сумма затрат на оплату труда
<b>Водный налог</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Потребление водных ресурсов	Д-т счетов учета затрат 20,...29	Объем потребленных водных ресурсов
			Производство электроэнергии или лесосплав		Объем произведенной электроэнергии или объем лесосплава
<b>Налог на доходы физических лиц</b>	Обязательства налогового агента по налогу	К-т 68	Расчеты с работниками по оплате труда	К-т 70	Сумма доходов, начисленных в пользу физических лиц
<b>Взносы на обязательное пенсионное страхование</b>	Обязательство плательщика по взносам	К-т 69	Начисление затрат на оплату труда	Д-т счетов учета затрат 20,...29	Сумма затрат на оплату труда

<b>Обязательный платеж</b>	<b>Показатель для целей расчета налоговой нагрузки</b>	<b>Отражение показателя в бухгалтерском учете</b>	<b>Причина возникновения показателя</b>	<b>Отражение причины в бухгалтерском учете</b>	<b>Оценка налоговой базы для расчета показателя</b>
<i>Взносы на обязательное пенсионное страхование</i>	Налоговый вычет	Д-т 68, субсчет «Единый социальный налог»			
<b>Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев</b>	Обязательство плательщика по взносам	К-т 69	Начисление затрат на оплату труда	Д-т счетов учета затрат 20,...29	Сумма затрат на оплату труда
<b>Налог на добычу полезных ископаемых</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Добыча полезных ископаемых	Д-т счета учета готовой продукции 43 «Готовая продукция» [40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»]	Объем или стоимость добытого полезного ископаемого

## 2.4. Перечень значимых для расчета налоговой нагрузки показателей, возникающих на этапе продажи продукции (работ, услуг) и формирования финансового результата

Последний – третий этап кругооборота капитала связан с определением финансового результата деятельности предприятия. Элементы, непосредственно формирующие финансовый результат, – это доходы и расходы. Возникновение показателей, имеющих значение для исчисления налоговой нагрузки предприятия на этапе продажи, представлено на схеме 9.

В бухгалтерском учете финансовый результат определяется при сопоставлении доходов и расходов предприятия по формуле:

**Финансовый результат = Доходы-Расходы.**

В случае превышения доходов над расходами финансовый результат будет положительным и называется прибылью. Если расходы будут больше суммы доходов, то отрицательный финансовый результат называется убытком.

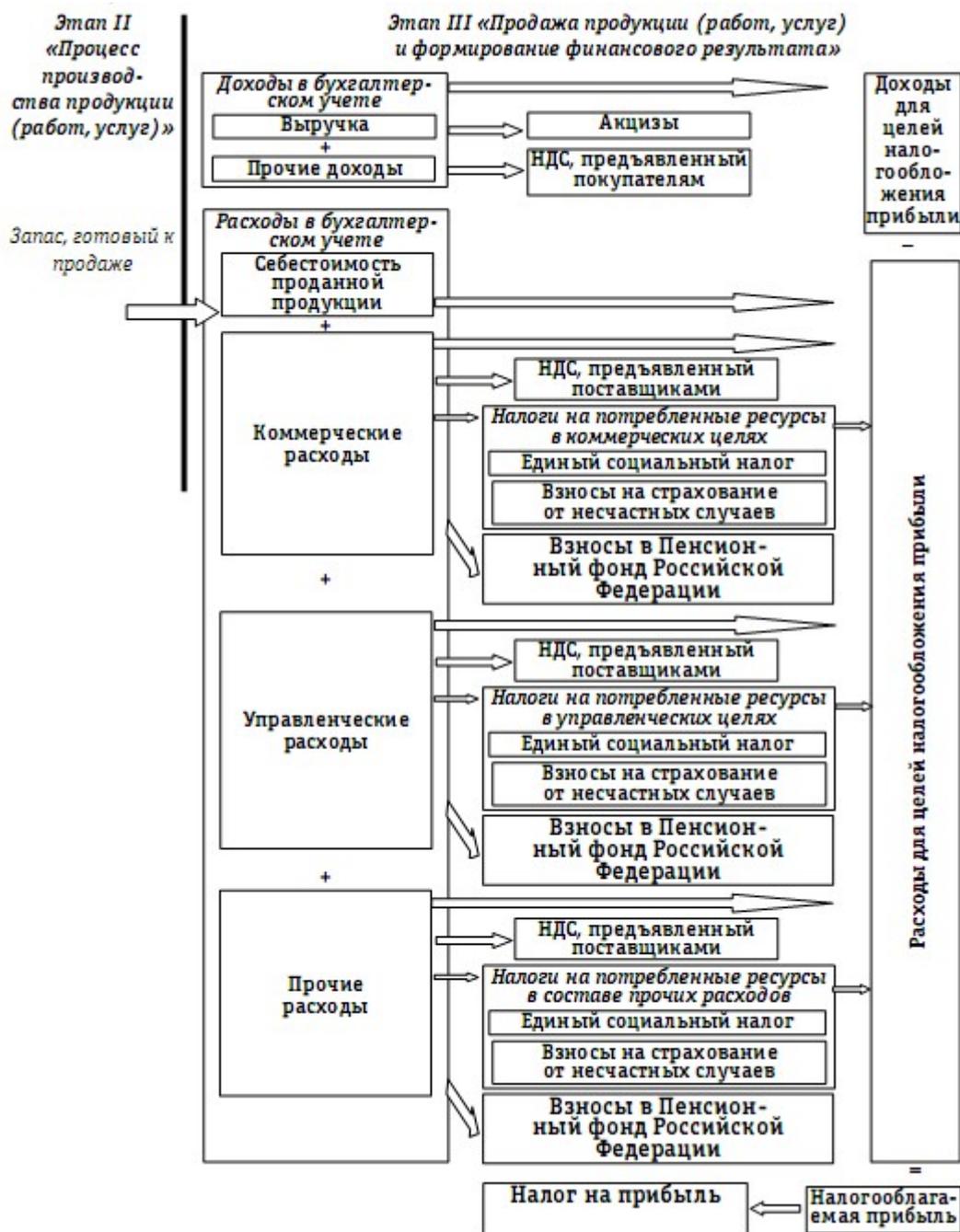
В соответствии с принятой на практике классификацией доходы и расходы организаций подразделяются на две группы: доходы и расходы от обычных видов деятельности, прочие доходы и расходы.

Для разных предприятий источником выручки являются различные операции и виды деятельности. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, предусматривает ограниченный перечень видов деятельности, доходы от которых в зависимости от решения предприятия, отраженного в учетной политике, могут быть включены в состав выручки или классифицироваться как прочие доходы. Назовем эту группу доходов «плавающие доходы», к ним относятся поступления от следующих операций:

– поступления от предоставления предприятием за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;

*Схема 9*

**Возникновение налоговых обязательств и налоговых вычетов на этапе III «Продажа продукции (товаров, работ, услуг) и формирование финансового результата» хозяйственной деятельности предприятия**



- лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;
- поступления от участия в уставных капиталах других организаций.

Доход предприятия составляет нетто-выручка, то есть выручка за вычетом НДС, акцизов и тому подобных налогов и обязательных платежей, поступивших в общей сумме от покупателя за проданные товары, продукцию (работы, услуги).

Согласно применяемой в Российской Федерации методике исчисления НДС данный налог должен рассматриваться как надбавка к отпускной цене предприятия при совершении операций реализации продукции, работ, услуг, величина которой определяется по соответствующей ставке, применяемой к отпускной цене. Данная сумма НДС также называется суммой НДС, предъявленной продавцом покупателю. Покупатель оплачивает предъявленную сумму НДС на счета продавца, который, в свою очередь, обязан перечислить НДС в

бюджет. Таким образом, продавца можно сравнить с посредником, участвующим в расчетах между покупателем, оплачивающим НДС, и бюджетом, получающим сумму налога.

В соответствии с российским Планом счетов у предприятия-продавца доход от продажи фиксируется в бухгалтерском учете в брутто – сумме, ожидаемой к поступлению от покупателя, и одновременно отражаются обязательства по НДС и акцизам, предъявленным покупателям при продаже.

Оценка расходов по обычным видам деятельности как фактора, формирующего финансовый результат, производится только за отчетный период. Сумме выручки, полученной в данном отчетном периоде, должна соответствовать сумма расходов, понесенных организацией для получения этой выручки. Связь между выручкой и расходами, обеспечившими ее получение, может быть как прямая, когда объем полученных доходов зависит от объема произведенных расходов, так и косвенная, когда расходы могут только обеспечивать успешную деятельность предприятия, создавая необходимые условия для ее ведения.

Расходы по обычным видам деятельности, для которых характерна прямая взаимосвязь с суммой выручки, принято объединять и представлять в отчетности в виде показателя себестоимости проданных товаров (готовой продукции, работ, услуг). Пример прямой зависимости можно продемонстрировать между доходом торгового предприятия от продаж товаров и расходами в сумме стоимости приобретения проданных товаров. Чем больше продано товаров (понесено расходов на их приобретение), тем больше сумма полученного дохода.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, показатель себестоимости определяется как совокупная величина расходов, понесенных организацией для получения выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг. Величина себестоимости проданных товаров для торговли устанавливается как расходы, произведенные организацией в процессе их приобретения, хранения и т. д. Себестоимость является статьей расхода, которая признается в бухгалтерском учете одновременно с признанием выручки, то есть она демонстрирует выполнение принципа соответствия доходов и расходов в процессе формирования финансового результата. Это означает, что если тот или иной вид деятельности признан предприятием обычным и полученные доходы классифицированы как выручка, то и расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью, должны быть представлены в составе себестоимости.

Для торговой деятельности себестоимость товаров определяется на этапе I деятельности предприятия в процессе приобретения необходимых для ведения деятельности ресурсов. При отнесении себестоимости проданных товаров в расходы никаких значимых для расчета налоговой нагрузки показателей – налоговых обязательств и/или налоговых вычетов не возникает.

Для производственных предприятий себестоимость проданной продукции (работ, услуг), являясь суммой затрат на ее производство, определяется на этапе II деятельности предприятия – «Процесс производства продукции (работ, услуг)» и зависит от принятой на предприятии системы учета затрат. При списании в расходы себестоимости проданной готовой продукции (работ, услуг), так же как и при продаже товаров, никаких значимых для расчета налоговой нагрузки показателей – налоговых обязательств и/или налоговых вычетов не возникает.

В статье отчета «себестоимость» будут отражаться расходы, связанные с группой «плавающих доходов», которые включены предприятием в состав выручки, а именно:

– расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;

– расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

– расходы, осуществление которых связано с участием в уставных капиталах других организаций.

Однако приведенные расходы будут рассматриваться как прочие, если эти операции не являются предметом обычной деятельности предприятия.

Успешная деятельность любого предприятия зависит от создания определенных условий, требующих дополнительных затрат, которые только косвенно связаны с объемом полученных доходов. Однако эти затраты должны признаваться в качестве расходов при формировании финансового результата, что требует применения определенных методов (подходов) их распределения по отчетным периодам. Такого рода косвенные расходы, иначе называемые расходами периода, при формировании отчета о прибылях и убытках объединяются в две группы: административные (или управленческие) расходы и коммерческие расходы.

Например, результаты деятельности торгового предприятия зависят от расположения торговых площадей, поэтому плата за аренду торгового помещения, только косвенно влияя на объем полученного дохода, будет признаваться в качестве расхода при формировании финансового результата. Взаимосвязь же между доходом и расходом на аренду будет определяться через общую характеристику – длительность отчетного периода, в течение которого возникли полученные доходы и понесены расходы на аренду.

К коммерческим расходам относятся затраты, возникающие в процессе «продвижения товаров (продукции, работ, услуг) на рынок» и в процессе их продажи, в том числе затраты на хранение товаров и готовой продукции на складе, оплата рекламных услуг, затраты на упаковку и транспортировку проданных товаров (продукции) покупателю и т. д.

Управленческие, или административные, расходы включают обычно затраты на содержание административного персонала предприятия и создание необходимых условий для выполнения им функций управления предприятием. Управленческие затраты, так же как и коммерческие расходы, принято считать «расходами периода», поскольку их величина прямо не зависит от объемов производства продукции (работ, услуг), а, скорее, определяется длительностью временного периода.

Ежемесячно накапливаемые коммерческие и управленческие расходы возникают как в результате потребления приобретенных ранее (на этапе I деятельности предприятия) экономических ресурсов – материальных затрат, использования основных средств и т. д., так и в виде приобретенных и тут же потребленных услуг сторонних организаций – поставщиков в виде затрат по заработной плате за текущий месяц. Потребление услуг поставщиков для коммерческих и управленческих нужд приводит к возникновению налоговых вычетов по НДС.

Возникающие затраты на заработную плату, включаемые в состав коммерческих и управленческих расходов, ежемесячно приводят к обязательствам предприятия как плательщика единого социального налога и как страхователя по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по взносам в Пенсионный фонд Российской Федерации и Фонд социального страхования Российской Федерации. Одновременно сумма возникших обязательств по обязательному пенсионному страхованию является налоговым вычетом по единому социальному налогу.

Кроме того, у предприятия ежемесячно возникают обязательства налогового агента по налогу на доходы физических лиц с доходов, начисленных (и/или выплаченных) в пользу физических лиц.

*Схема 10*

**Перечень значимых для расчета налоговой нагрузки показателей, возникающих на этапе III хозяйственной деятельности «Продажа продукции (товаров, работ, услуг) и формирование финансового результата»**

<b>ЭТАП III «ПРОДАЖА ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ) И ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА»</b>			
<b>Т – Д</b>			
<b>Доходы</b>	<b>Расходы</b>	<b>Финансовый результат</b>	
↓	↓	↓	
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	НДС К-т 68	Единый социальный налог К-т 68	Налог на прибыль К-т 68
	Акциз К-т 68	Взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации К-т 69	
		Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве К-т 69	
Начисленные обязательства налогового агента К-т 68		Налог на доходы физических лиц К-т 68	
		Налог на прибыль К-т 68	Налог на прибыль К-т 68
		НДС К-т 68	
Возникшие потенциальные налоговые вычеты Д-т 19, 68	НДС Д-т 19	Взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации Д-т 68, субсчет «Единый социальный налог»	

Обязательства налогового агента по налогу на прибыль могут возникнуть, если в составе коммерческих и/или управленческих расходов будут потреблены услуги, оказанные иностранной организацией, которая не осуществляет деятельности через постоянное представительство в Российской Федерации (ст. 309 НК РФ):

- по использованию (или за предоставление права использования) любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, по использованию (предоставлению права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса, либо по использованию (предоставлению права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

- по аренде имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе по лизинговым операциям, за аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках.

Возможно также возникновение обязательств налогового агента по НДС в случае приобретения для коммерческих или управленческих целей работ (услуг) на территории Российской Федерации у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации в качестве налогоплательщиков (ст. 161 НК РФ). Функции налогового агента возникают вне зависимости от того, исполняет предприятие обязанности плательщика НДС или нет. Таким образом, у предприятия при приобретении такого рода работ или услуг по кредиту счета 68 отражается сумма обязательств налогового агента по НДС. Налоговая база устанавливается налоговым агентом отдельно при совершении каждой операции по приобретению работ, услуг на территории Российской Федерации и рассчитывается как сумма дохода иностранного лица от реализации этих работ, услуг с учетом НДС. После погашения налоговым агентом обязательства перед бюджетом данная сумма признается налоговым вычетом по НДС для предприятия.

Прочие доходы и расходы не имеют прямого отношения к основной деятельности предприятия и учитываются обособленно от доходов и расходов, связанных с обычной деятельностью.

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 к прочим доходам и расходам относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и т. д.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- полученные или выплаченные предприятием штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные или переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления или выплаты в возмещение причиненных организации убытков; прибыль/убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы и т. д.

В отношении прочих доходов и расходов действие принципа соответствия ограничено, поскольку обычно отсутствует взаимосвязь между суммами этих доходов и расходов отчетного периода. Исключение составляют только некоторые прочие доходы и расходы, возникшие, например, при продаже или предоставлении в пользование собственных активов организации, поскольку в бухгалтерском учете отражаются и доходы, и расходы, возникшие в результате одних и тех же операций, что требует соблюдения принципа соответствия.

Прочие доходы, возникшие в результате реализации собственных активов или услуг (работ), не относимых к обычной деятельности предприятия, приведут к появлению обязательств по НДС (акцизов).

Учитывая разнообразный состав прочих расходов, последние могут стать причиной возникновения значимых для расчета налоговой нагрузки показателей – обязательств налогоплательщика, обязательств налогового агента и налоговых вычетов в случае, если в состав прочих расходов войдут соответствующие затраты на заработную плату, потребленные услуги сторонних организаций, в том числе иностранных организаций.

Следствием сравнения доходов и расходов отчетного периода является финансовый результат, который приводит к возникновению обязательств налогоплательщика по налогу на прибыль.

Перечень возникающих на этапе III «Продажа продукции (товаров, работ, услуг) и формирование финансового результата» значимых для расчета налоговой нагрузки показателей и причин их появления представлен на схеме 10.

Информация о налоговых обязательствах налогоплательщика, налоговых обязательствах налогового агента и налоговых вычетах, а также о причинах их возникновения в хозяйственной деятельности предприятия на этапе формирования финансового результата обобщена в табл. 15.

Таблица 15

**Обобщение информации о показателях, определяющих величину налоговой нагрузки предприятия, возникшей на этапе производства**

Обязательный платеж	Показатель для целей расчета налоговой нагрузки	Отражение показателя в бухгалтерском учете	Причина возникновения показателя	Отражение причины в бухгалтерском учете	Оценка налоговой базы для расчета показателя
Акциз	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Операции реализации	К-т 90 и 91	Объем реализованных товаров (продукции) в натуральном выражении Отпускная цена без учета акциза и НДС

Обязательный платеж	Показатель для целей расчета налоговой нагрузки	Отражение показателя в бухгалтерском учете	Причина возникновения показателя	Отражение причины в бухгалтерском учете	Оценка налоговой базы для расчета показателя
НДС	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Операции реализации	К-т 90 и 91	Отпускная цена без учета НДС
	Налоговый вычет	Д-т 19	Операции приобретения работ, услуг	Д-т счетов учета расходов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы»	—
	Обязательства налогового агента по налогу	К-т 68	Операции приобретения работ, услуг у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах Российской Федерации	К-т 60	Сумма дохода иностранного лица от реализации работ, услуг с учетом НДС по договору
		К-т 68	Операции аренды государственного имущества	К-т 60	Сумма арендной платы с учетом НДС

Обязательный платеж	Показатель для целей расчета налоговой нагрузки	Отражение показателя в бухгалтерском учете	Причина возникновения показателя	Отражение причины в бухгалтерском учете	Оценка налоговой базы для расчета показателя
<b>Налог на прибыль</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Наличие налогооблагаемой прибыли	К-т 99 и данные налогового учета	Величина налогооблагаемой прибыли
	Обязательства налогового агента по налогу	К-т 68	Приобретение работ, услуг у иностранной организации, не имеющей представительства в Российской Федерации	К-т 60	Сумма дохода от реализации работ, услуг по договору
			Выплата дивидендов (процентов) учредителям	К-т 75 «Расчеты с учредителями»	Сумма дивидендов
<b>Единый социальный налог</b>	Обязательство налогоплательщика по налогу	К-т 68	Начисление затрат на оплату труда	Д-т счетов учета расходов 26, 44, 91	Сумма затрат на оплату труда
<b>Налог на доходы физических лиц</b>	Обязательства налогового агента по налогу	К- 68	Расчеты с работниками по оплате труда	К-т 70	Сумма доходов, начисленных в пользу физических лиц

<b>Обязательный платеж</b>	<b>Показатель для целей расчета налоговой нагрузки</b>	<b>Отражение показателя в бухгалтерском учете</b>	<b>Причина возникновения показателя</b>	<b>Отражение причины в бухгалтерском учете</b>	<b>Оценка налоговой базы для расчета показателя</b>
<b>Взносы на обязательное пенсионное страхование</b>	Обязательство плательщика по взносам	К-т 69	Начисление затрат на оплату труда	Д-т счетов учета расходов 26, 44, 91	Сумма затрат на оплату труда
	Налоговый вычет	Д-т 68, субсчет «Единый социальный налог»			
<b>Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев</b>	Обязательство плательщика по взносам	К-т 69	Начисление затрат на оплату труда	Д-т счетов учета расходов 26, 44, 91	Сумма затрат на оплату труда

## 2.5. Обобщение информации о структуре налогового поля: состав и причины возникновения налоговых обязательств и налоговых вычетов в процессе хозяйственной деятельности

Анализ хозяйственной деятельности предприятия позволяет при условии ее распределения на три этапа в соответствии с формулой кругооборота капитала устанавливать причины возникновения налоговых обязательств и налоговых вычетов. В отношении каждого этапа деятельности предприятия было ранее составлено подробное налоговое поле для общего режима налогообложения с перечнем возникающих показателей, значимых для расчета налоговой нагрузки, и причин, приводящих к их появлению. Налоговое поле представлено в виде табл. 16. Безусловно, оно имеет общий вид и содержит обязательные платежи в бюджетную систему, предусмотренные законодательством для общего режима налогообложения. Для каждого предприятия итогом анализа должно стать создание собственного «уникального» налогового поля, учитывающего особенности его хозяйственной деятельности и содержащего только те обязательные платежи в бюджетную систему, обязанности по уплате которых возникают у этого предприятия. Деятельность каждого предприятия отличается перечнем специфических хозяйственных операций и набором соответствующих данной деятельности активов. Графа таблицы «Причины возникновения» должна содержать в результате проведенного на предприятии анализа указания на конкретные операции и активы, приводящие к возникновению налоговых обязательств и вычетов.

Таблица 16

**Три группы значимых для расчета налоговой нагрузки показателей и периодичность их начисления в бухгалтерском учете**

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Этап деятельности предприятия	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	НДС	Этап I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности»	Затраты на строительство для собственных нужд	Оборот Д-т 08
		Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и	Операции реализации	Оборот К-т 90 и 91

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Этап деятельности предприятия	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	<i>НДС</i>	получение денежных средств (иного имущества) в обмен»		
	<b>Акцизы</b>	Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Операции реализации	Оборот К-т 90 и 91
	<b>Налог на имущество организаций</b>	Этап I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности»	Владение основными средствами	Сальдо счетов 01, 03 и 02
	<b>Транспортный налог</b>	Этап I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности»	Владение транспортными средствами	Данные счетов 01 и 03
	<b>Земельный налог</b>	Этап I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности»	Владение земельными участками	Данные счетов 01 и 03
	<b>Единый социальный налог</b>	Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Затраты на оплату труда в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)
		Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Затраты на оплату труда в управленческих расходах	Д-т 26

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Этап деятельности предприятия	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	Единый социальный налог		Затраты на оплату труда в коммерческих расходах	Д-т 44
			Затраты на оплату труда в прочих расходах	Д-т 91
	Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве	Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)» Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Затраты на оплату труда в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)
			Затраты на оплату труда в управленческих расходах	Д-т 26
			Затраты на оплату труда в коммерческих расходах	Д-т 44
			Затраты на оплату труда в прочих расходах	Д-т 91
	Взносы на обязательное пенсионное страхование	Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Затраты на оплату труда в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Этап деятельности предприятия	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	<i>Взносы на обязательное пенсионное страхование</i>	Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Затраты на оплату труда в управленческих расходах	Д-т 26
			Затраты на оплату труда в коммерческих расходах	Д-т 44
			Затраты на оплату труда в прочих расходах	Д-т 91
	<b>Водный налог</b>	Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Потребление водных ресурсов в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)
			Производство электроэнергии и лесосплав	
	<b>Налог на добычу полезных ископаемых</b>	Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Добыча полезных ископаемых	Д-т 43
<b>Налог на прибыль</b>	Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Наличие налогооблагаемой прибыли	К-т 99 и данные налогового учета	

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Этап деятельности предприятия	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные обязательства налогового агента К-т 68	НДС	Этап I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности»	Приобретение активов у иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в Российской Федерации	К-т 60
		Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Приобретение активов у иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в Российской Федерации	К-т 60
			Операции аренды государственного имущества	К-т 60
		Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Приобретение активов у иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в Российской Федерации	К-т 60
			Операции аренды государственного имущества	К-т 60

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Этап деятельности предприятия	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные обязательства налогового агента К-т 68	Налог на прибыль	Этап I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности»	Приобретение недвижимого имущества или услуг по международным перевозкам у иностранной организации, не имеющей постоянного представительства	К-т 60
		Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Приобретение работ (услуг) иностранной организации, не имеющей постоянного представительства	К-т 60
		Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Приобретение работ (услуг) иностранной организации, не имеющей постоянного представительства	К-т 60
	Налог на доходы физических лиц	Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Выплата дивидендов	К-т 75
			Расчеты с работниками	К-т 70
		Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»		

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Этап деятельности предприятия	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Возникшие потенциальные налоговые вычеты Д-т 19 (68)	<b>НДС</b>	Этап I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности»	Операции приобретения активов	Д-т 08, 10, 15,... 41, 97
		Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Приобретение производственных работ (услуг)	Д-т 20 (21, ... 29)
		Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Приобретение работ (услуг) для управленческих и коммерческих нужд в качестве прочих расходов	Д-т 26, 44, 91
	<b>Взносы на обязательное пенсионное страхование</b>	Этап II «Процесс производства продукции (работ, услуг)»	Затраты на оплату труда в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)
		Этап III «Продажа продукции (работ, услуг) покупателям и получение денежных средств (иного имущества) в обмен»	Затраты на оплату труда в управленческих, коммерческих и прочих расходах	Д-т 26, 44, 91

Установив структуру налогового поля и состав трех групп показателей, участвующих в расчете налоговой нагрузки, следует перейти к оценке периодичности их возникновения в течение календарного года и оценке факторов, определяющих их величину.

В результате анализа хозяйственной деятельности предприятия выявляются причины появления налоговых обязательств и налоговых вычетов. Однако величина каждого из этих показателей рассчитывается в соответствии с нормами налогового законодательства. Годовую сумму налоговых обязательств можно получить, зная периодичность их возникновения в течение календарного года, которая зависит от длительности налогового периода и наличия отчетных периодов. Кроме того, характеристика периодичности начисления обязательств связана со сроками уплаты обязательных платежей в бюджетную систему и необходима для оценки их влияния на денежные потоки.

### **3. Определение количественных характеристик налогового поля для общего режима налогообложения**

#### **3.1. Общие положения**

В предыдущем подразделе данного издания была рассмотрена схема хозяйственной деятельности предприятия, которая дала возможность определить «места возникновения» налоговых обязательств и налоговых вычетов, применяемых при исчислении налоговых обязательств к уплате. Но для расчета налоговой нагрузки необходимо установить количественную зависимость величины налоговых обязательств и налоговых вычетов от причин их возникновения. Отметим, что сумма налоговых обязательств и вычетов, а также периодичность их возникновения *регулируются только налоговыми нормами*. Суммы налоговых обязательств и вычетов, отражаемые на счетах расчета с бюджетом, являются внешними данными, рассчитанными вне бухгалтерского учета. Особенности количественной оценки отдельно для каждой группы значимых для расчета налоговой нагрузки показателей, были представлены в табл. 16.

### **3.2. Количественная оценка и периодичность возникновения обязательств налогоплательщика**

Для расчета налоговой нагрузки предприятию необходимо иметь данные об оценке имеющихся (прогнозируемых) объектов налогообложения и суммах налоговых обязательств, которые зависят от оценки этих объектов. Текущие налоги являются для бухгалтерского учета «входящей» величиной. С целью исчисления *годовой суммы налоговых обязательств начисленных* ( $НО_1, НО_2...НО_n$ ) необходимо установление периодичности возникновения данных показателей в хозяйственной деятельности предприятия. Для этого следует проанализировать процесс возникновения и накопления налоговых обязательств в течение года, то есть периодичность возникновения и величину обязательных платежей. Сумма таких отдельно возникших обязательств даст величину налоговых обязательств по каждому налогу за год. Таким образом, будет отражен процесс начисления налоговых обязательств по каждому налогу в виде отдельных «потоков начисления налогов».

Отметим следующие терминологические особенности налогового законодательства. В отличие от бухгалтерского учета, где применяется только понятие «отчетный период», для целей налогообложения используется, кроме данного понятия, понятие «налоговый период», под которым в соответствии со ст. 55 НК РФ подразумевается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого устанавливается налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

В табл. 17 представлена периодичность возникновения налоговых обязательств налогоплательщика в соответствии с нормами налогового законодательства.

**Периодичность отражения в учете обязательств налогоплательщика по обязательным платежам**

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Налоговый период	Отчетные периоды	Периодичность начисления	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	НДС	Квартал	Нет	Ежемесячно (ежеквартально)	Затраты в строительстве для собственных нужд	Оборот Д-т 08
					Операции реализации	Оборот К-т 90 и 91
	Акцизы	Месяц	Нет	Ежемесячно	Операции реализации	Оборот К-т 90 и 91
	Налог на имущество организаций	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежеквартально	Владение основными средствами	Сальдо счетов 01, 03 и 02
	Транспортный налог	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежеквартально	Владение транспортными средствами	Данные счетов 01 и 03
	Земельный налог	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежеквартально	Владение земельными участками	Данные счетов 01 и 03
Единый социальный налог	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежемесячно	Затраты на оплату труда в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)	

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Налоговый период	Отчетные периоды	Периодичность начисления	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	Единый социальный налог				Затраты на оплату труда в управленческих расходах	Д-т 26
					Затраты на оплату труда в коммерческих расходах	Д-т 44
					Затраты на оплату труда в прочих расходах	Д-т 91
	Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежемесячно	Затраты на оплату труда в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)
					Затраты на оплату труда в управленческих расходах	Д-т 26
					Затраты на оплату труда в коммерческих расходах	Д-т 44

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Налоговый период	Отчетные периоды	Периодичность начисления	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	<i>Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве</i>				Затраты на оплату труда в прочих расходах	Д-т 91
	<b>Взносы на обязательное пенсионное страхование</b>	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежемесячно	Затраты на оплату труда в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)
					Затраты на оплату труда в управленческих расходах	Д-т 26
					Затраты на оплату труда в коммерческих расходах	Д-т 44
					Затраты на оплату труда в прочих расходах	Д-т 91
	<b>Водный налог</b>	Квартал	Нет	Ежеквартально	Потребление водных ресурсов в производстве	Д-т 20 (21, ... 29)

Группа показателей	Наименование обязательного платежа	Налоговый период	Отчетные периоды	Периодичность начисления	Причины возникновения	Отражение причины в бухгалтерском учете
Начисленные налоговые обязательства налогоплательщика К-т 68 (69)	Водный налог				Производство электроэнергии и лесосплав	
	Налог на добычу полезных ископаемых	Месяц	Нет	Ежемесячно	Добыча полезных ископаемых	Д-т 43
	Налог на прибыль	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев Месяц, два месяца, три месяца и т.д.	Ежеквартально Ежемесячно	Наличие налогооблагаемой прибыли	Д-т 99 и данные налогового учета

Начисляемые в бухгалтерском учете суммы каждого из налогов, плательщиком которых является предприятие, рассчитываются в налоговом учете как произведение налоговой базы и ставки налога:

$$НО_n = НБ_n \times Ст_n,$$

где  $НО_n$  – сумма конкретного налога, возникшая за определенный период времени;

$НБ_n$  – оценка объекта обложения конкретным налогом, которая рассчитана по правилам, регулируемым налоговым законодательством, в соответствующих регистрах налогового учета;

$Ст_n$  – действующая ставка конкретного налога.

В соответствии со ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Для расчета любого налога применяется понятие «налоговая ставка» – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

В ст. 54 НК РФ заложен принципиальный подход к исчислению налоговой базы каждого из налогов, предусматривающий, что налогоплательщики-организации определяют этот показатель на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах налогообложения. Однако на сегодняшний день можно уже говорить о существующей системе налогового учета, сложившейся в Российской Федерации и применяемой для исчисления налоговых баз и налоговых обязательств. Несмотря на то что в общей части НК РФ отсутствует понятие «налоговый учет», оно может устанавливаться положениями главы 25 НК РФ, рассматривающими налоговый учет как систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом (ст. 313 НК РФ). Налоговый учет ведется с целью формирова-

ния полной и достоверной информации о порядке учета хозяйственных операций для целей налогообложения, которые осуществляются предприятием в течение отчетного периода, а также с целью обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога. Система налогового учета организуется предприятием самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается предприятием в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Нормы части второй НК РФ, регулирующие особенности исчисления отдельных налогов, требуют заполнения специальных регистров налогового учета для расчета величины налоговой базы.

Имея количественную оценку налоговых баз и налоговых обязательств, а также данные о периодичности возникновения каждого из налоговых обязательств, налоговое поле предприятия можно представить в виде динамического процесса возникновения налоговых обязательств в течение года (см. табл. 18).

Таблица 18

**Процесс возникновения (начисления) обязательств налогоплательщика по платежам в бюджетную систему в течение календарного года**

Наименование обязательного платежа		Периодичность возникновения обязательств по платежам в бюджетную систему					Итого за год
		I квартал			...		
		Январь	Февраль	Март	Апрель	...	
<b>Единый социальный налог</b>	Налоговая база	$\Sigma_{нб}^1$	$\Sigma_{нб}^2$	$\Sigma_{нб}^3$	$\Sigma_{нб}^4$	...	—
	Сумма обязательства	$\Sigma_{есн}^1$	$\Sigma_{есн}^2$	$\Sigma_{есн}^3$	$\Sigma_{есн}^4$	...	$\Sigma_{есн}$
<b>Взносы на обязательное пенсионное страхование</b>	Налоговая база	$\Sigma_{нб}^1$	$\Sigma_{нб}^2$	$\Sigma_{нб}^3$	$\Sigma_{нб}^4$	...	—
	Сумма обязательства	$\Sigma_{пфр}^1$	$\Sigma_{пфр}^2$	$\Sigma_{пфр}^3$	$\Sigma_{пфр}^4$	...	$\Sigma_{пфр}$
<b>Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве</b>	Налоговая база	$\Sigma_{нб}^1$	$\Sigma_{нб}^2$	$\Sigma_{нб}^3$	$\Sigma_{нб}^4$	...	—
	Сумма обязательства	$\Sigma_{фсс}^1$	$\Sigma_{фсс}^2$	$\Sigma_{фсс}^3$	$\Sigma_{фсс}^4$	...	$\Sigma_{фсс}$
<b>Налог на добычу полезных ископаемых</b>	Налоговая база	$\Sigma_{нб}^1$	$\Sigma_{нб}^2$	$\Sigma_{нб}^3$	$\Sigma_{нб}^4$	...	—
	Сумма обязательства	$\Sigma_{ндпи}^1$	$\Sigma_{ндпи}^2$	$\Sigma_{ндпи}^3$	$\Sigma_{ндпи}^4$	...	$\Sigma_{ндпи}$

Наименование обязательного платежа		Периодичность возникновения обязательств по платежам в бюджетную систему					Итого за год
		I квартал			...		
		Январь	Февраль	Март	Апрель	...	
<b>Акцизы</b>	Налоговая база	$\Sigma_{\text{нб}}^1$	$\Sigma_{\text{нб}}^2$	$\Sigma_{\text{нб}}^3$	$\Sigma_{\text{нб}}^4$	...	—
	Сумма обязательства	$\Sigma_{\text{акц}}^1$	$\Sigma_{\text{акц}}^2$	$\Sigma_{\text{акц}}^3$	$\Sigma_{\text{акц}}^4$	...	$\Sigma_{\text{акц}}$
<b>Налог на прибыль</b>	Налоговая база	$\Sigma_{\text{нб}}^1$	$\Sigma_{\text{нб}}^2$	$\Sigma_{\text{нб}}^3$	$\Sigma_{\text{нб}}^4$	...	—
	Сумма обязательства	$\Sigma_{\text{пр}}^1$	$\Sigma_{\text{пр}}^2$	$\Sigma_{\text{пр}}^3$	$\Sigma_{\text{пр}}^4$	...	$\Sigma_{\text{пр}}$
	или						
	Налоговая база	$\Sigma_{\text{нб}}^{\text{I кв}}$			...	—	
	Сумма обязательства	$\Sigma_{\text{пр}}^{\text{I кв}}$			...	$\Sigma_{\text{пр}}$	
<b>НДС</b>	Налоговая база	$\Sigma_{\text{нб}}^{\text{I кв}}$			...	—	
	Сумма обязательства	$\Sigma_{\text{ндс}}^{\text{I кв}}$			...	$\Sigma_{\text{ндс}}$	
<b>Водный налог</b>	Налоговая база	$\Sigma_{\text{нб}}^{\text{I кв}}$			...	—	
	Сумма обязательства	$\Sigma_{\text{вн}}^{\text{I кв}}$			...	$\Sigma_{\text{вн}}$	
<b>Налог на имущество организаций</b>	Налоговая база	$\Sigma_{\text{нб}}^{\text{I кв}}$			...	—	
	Сумма обязательства	$\Sigma_{\text{им}}^{\text{I кв}}$			...	$\Sigma_{\text{им}}$	

Наименование обязательного платежа		Периодичность возникновения обязательств по платежам в бюджетную систему					Итого за год
		I квартал			...		
		Январь	Февраль	Март	Апрель	...	
<b>Транспортный налог</b>	Налоговая база	$\sum_{\text{нб}}^{\text{I кв}}$			...		—
	Сумма обязательства	$\sum_{\text{тр}}^{\text{I кв}}$			...		$\sum_{\text{тр}}$
<b>Земельный налог</b>	Налоговая база	$\sum_{\text{нб}}^{\text{I кв}}$			...		—
	Сумма обязательства	$\sum_{\text{зн}}^{\text{I кв}}$			...		$\sum_{\text{зн}}$

Необходимость в данной информации вызвана несколькими причинами:

– во-первых, при оценке влияния налогов на финансовые результаты деятельности предприятия необходимо определить не только общую сумму возникших в течение года обязательств по каждому из налогов, но и сопоставить динамический процесс возникновения налоговых обязательств с процессом формирования финансового результата;

– во-вторых, момент возникновения и суммы налоговых обязательств определяются нормами налогового законодательства. В бухгалтерском учете на данный момент отражается операция начисления налогового обязательства на соответствующую сумму по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»). Следующий момент – погашение данного обязательства, то есть его оплата, определен конкретными сроками, установленными налоговым законодательством, отчет которых осуществляется с даты возникновения обязательств. Таким образом, оценить налоговую нагрузку на денежные потоки можно при условии, что имеется информация о процессе возникновения налоговых обязательств в течение года.

Для каждого обязательного платежа рассмотрим особенности количественной зависимости между периодически возникающими налоговыми обязательствами и причинами их возникновения в хозяйственной деятельности предприятия.

**Налог на добавленную стоимость.** При исчислении НДС требуется не только заполнять специальные регистры налогового учета (ст. 169 НК РФ), но и разрабатывать специальные положения учетной политики для целей налогообложения (ст. 167 НК РФ). С 1 января 2006 года обязанность выбора учетной политики при расчете НДС сохранилась только для предприятий с длительным производственным циклом. Однако налоговый учет по-прежнему должен вестись всеми налогоплательщиками. Покупатели и продавцы оформляют счета-фактуры, ведут журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж по формам, утвержденным постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914. Величина начисленного за отчетный период налога определяется только в соответствии с данными регистров налогового учета – книг продаж. Записи вносятся в данные регистры не на дату осуществления хозяйственной операции, следствием которой являются расчеты по НДС, а в момент, когда по налоговым нормам возникает обязанность по исчислению НДС.

В соответствии со ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории Российской Федерации

рации. При проведении операции реализации налогоплательщик-продавец дополнительно к отпускной цене (тарифу) реализуемого имущества (имущественных прав) обязан предъявить покупателю соответствующую сумму НДС (ст. 168 НК РФ), которая исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля отпускной цены (тарифов). Предъявление продавцом суммы НДС покупателю оформляется выставлением счета-фактуры, а также обязательным выделением отдельной строкой сумм НДС в расчетных документах, первичных учетных документах. На день отгрузки (передачи) имущества покупателю у продавца возникает объект обложения НДС и соответственно обязанность по исчислению и отражению суммы НДС как обязательства перед бюджетом (ст. 167 НК РФ). В бухгалтерском учете НДС начисляется при продаже как операция корректировки выручки (прочих доходов) до величины реального дохода, то есть дохода без учета НДС:

**Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 90 «Продажи» (91 «Прочие доходы и расходы»)** – на всю сумму продажи с учетом НДС, ожидаемую к получению от покупателя в соответствии с договором;

**Д-т 90 (91) К-т 68** – на сумму НДС, предъявленную покупателю по данной операции реализации.

Отметим, что момент отражения операции продажи в бухгалтерском учете, а значит, и вышеприведенных операций может не совпадать с моментом отгрузки имущества покупателю, поскольку зависит от выполнения обязательных условий признания выручки и договорных условий, определяющих дату перехода права собственности от продавца к покупателю. Тем не менее налоговое законодательство требует исчисления НДС на момент отгрузки, и соответственно по итогам налогового периода, на который попадает момент отгрузки, налогоплательщик обязан произвести расчеты с бюджетом по НДС.

Если отгрузке товаров (продукции, передаче работ, оказанию услуг) предшествовала оплата, частичная оплата покупателя, то продавец – плательщик НДС обязан начислить и уплатить с нее по итогам налогового периода сумму НДС. Операция получения оплаты, частичной оплаты в бухгалтерском учете имеет следующий вид:

**Д-т счетов учета денежных средств** (например, **51 «Расчетные счета»**) **К-т 62** – на сумму поступившей оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей поставки товаров (продукции, выполнения работ, оказания услуг).

В соответствии со ст. 167 НК РФ день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав является моментом определения налоговой базы по НДС. При получении налогоплательщиком оплаты (частичной оплаты) налоговая база устанавливается исходя из полученной суммы с учетом НДС, (ст. 154 НК РФ), то есть начисление НДС с суммы полученной оплаты, частичной оплаты производится по расчетной ставке 18 %/118 % (или 10 %/110 %) и отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

**Д-т 62 К-т 68** – на сумму НДС, рассчитанную исходя из фактически поступивших от покупателя денежных средств в счет оплаты, частичной оплаты.

В соответствии с п. 18 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914, при получении денежных средств в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав продавцом составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж.

Таким образом, на сальдо счета 62 останется сумма оплаты, частичной оплаты покупателя без НДС.

Согласно ст. 146 НК РФ, кроме операций реализации товаров (работ, услуг), объектом обложения НДС на территории Российской Федерации признаются операции по выполне-

нию строительно-монтажных работ для собственного потребления. Это означает, что организации – плательщики НДС, осуществляющие операции по строительству, обязаны исчислять и уплачивать по ним НДС в бюджет.

Одним из способов приобретения (создания) основных средств для целей ведения хозяйственной деятельности, то есть в соответствии с терминологией НК РФ – «для собственных нужд» предприятия, является капитальное строительство.

Процесс строительства предполагает в большинстве случаев длительные сроки, и в бухгалтерском учете затраты, формирующие стоимость строящегося основного средства, накапливаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», сальдо которого по окончании каждого отчетного периода классифицируется как внеоборотный актив.

Налоговая база для расчета НДС (ст. 159 НК РФ) определяется на последнее число каждого налогового периода (ст. 167 НК РФ) как стоимость выполненных работ исходя из всех понесенных фактических затрат за данное время. В течение строительства все возникающие затраты отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 08 и кредиту соответствующего счета в зависимости от характера понесенных затрат:

**Д-т 08 К-т 10** «Материалы»,...**60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **68, 69, 70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму фактически осуществленных затрат в строительство.

Для каждого налогового периода по НДС (месяца или квартала) разница сальдо начального и сальдо конечного счета 08 составляет сумму фактически возникших за данный период затрат на строительство, то есть величину налоговой базы, к которой применяется соответствующая ставка для исчисления НДС.

Расчитанная сумма налога по операции строительства для собственного потребления отражается в бухгалтерском учете каждого налогового периода следующим образом:

**Д-т 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-т 68**.

Таким образом, одновременно в бухгалтерском учете на счете 68 появляется задолженность в бюджет по возникшему в отчетном периоде объекту обложения НДС и одновременно на счете 19 – сумма потенциального налогового вычета.

**Налог на имущество организаций.** Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, учет осуществляется согласно установленному в Российской Федерации порядку ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не занимающихся деятельностью в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее вышеуказанным иностранным организациям на праве собственности.

Земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы), которые в соответствии с нормами российского бухгалтерского учета относятся к основным средствам, не признаются объектами обложения налогом на имущество организаций.

Сумма налоговых обязательств, которые возникают у предприятия с появлением этого объекта налогообложения, зависит от величины налоговой базы и действующей в данном регионе ставки налога на имущество:

$$НО_{им} = НБ_{им} \times С_{т_{им}}$$

где  $\text{НО}_{\text{им}}$  – сумма налоговых обязательств по налогу на имущество организаций;

$\text{НБ}_{\text{им}}$  – налоговая база по налогу на имущество организаций, которая определяется как средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации;  $\text{Ст}_{\text{им}}$  – действующая ставка налога на имущество, установленная региональным законодательством по месту фактического нахождения имущества или месту ведения деятельности предприятия.

Налоговые ставки по налогу на имущество устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 % (ст. 380 НК РФ).

Остаточная стоимость ( $\text{ОС}_{\text{им}}$ ) определяется как разность между первоначальной стоимостью основного средства и суммой накопленной амортизации на дату исчисления налога на имущество организаций:

$$\text{ОС}_{\text{им}} = (\text{П}_{\text{им}}^1 - \text{А}_{\text{им}}^1) + (\text{П}_{\text{им}}^2 - \text{А}_{\text{им}}^2) \dots + (\text{П}_{\text{им}}^n - \text{А}_{\text{им}}^n),$$

где  $\text{П}_{\text{им}}^1, \text{П}_{\text{им}}^2, \dots, \text{П}_{\text{им}}^n$  – первоначальная стоимость каждого основного средства (или группы однородных основных средств), являющегося объектом обложения налогом на имущество организаций, которая определяется в момент приобретения (создания) и корректируется при достройке, дооборудовании, модернизации;

$\text{А}_{\text{им}}^1, \text{А}_{\text{им}}^2, \dots, \text{А}_{\text{им}}^n$  – сумма накопленных на дату исчисления налога на имущество организаций амортизационных отчислений соответственно по каждому основному средству (или по группе однородных основных средств), являющемуся объектом обложения налогом на имущество организаций.

Средняя стоимость всего имущества предприятия, признаваемого объектом налогообложения (ст. 376 НК РФ), за отчетный период ( $\text{НБО}_{\text{им}}$ ) определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения остаточной стоимости ( $\text{ОС}^1, \text{ОС}^2, \dots$ ) на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде ( $\text{N}$ ), увеличенное на единицу:

$$\text{НБО}_{\text{им}} = (\text{ОС}^1, \text{ОС}^2, \dots + \text{ОС}^N) : (\text{N} + 1).$$

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период ( $\text{НБН}_{\text{им}}$ ) определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу:

$$\text{НБН}_{\text{им}} = (\text{ОС}^1, \text{ОС}^2, \dots + \text{ОС}^N) : (\text{N} + 1).$$

Величина налоговых обязательств по налогу на имущество организаций определяется величиной налоговой базы, которая, в свою очередь, зависит от первоначальной стоимости основных средств, сформированной на рассматриваемом этапе деятельности предприятия – в момент их приобретения (создания). Однако второй величиной, влияющей на налоговую базу, является сумма амортизационных отчислений, накопленных в учете за весь период эксплуатации каждого основного средства. Процесс амортизации и соответственно сумма накопленной амортизации определяются положениями учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета, в том числе:

– сроком эксплуатации, определяемым предприятием в рамках допустимого Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1), срока;

– способом расчета годовой суммы амортизационных начислений, избранным предприятием из регламентированных бухгалтерским законодательством (Положением по бух-

галтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) четырех способов;

– коэффициентами ускорения (замедления, если коэффициент меньше 1) процесса амортизации, допустимыми к применению законодательством и применяемыми по решению предприятия.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость вышеуказанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость этих объектов по данным органов технической инвентаризации.

Таким образом, для оценки обязательств по налогу на имущество организаций, возникающих на этапе I «Приобретение ресурсов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности», из регистров бухгалтерского учета получаем информацию о моменте появления объекта обложения налогом на имущество организаций и данные для исчисления налоговой базы. Величина налоговых обязательств будет определяться совокупностью избранных положений бухгалтерской учетной политики, предпочтенных предприятием. В этом состоит уникальность расчета налоговой базы по налогу на имущество организаций, которая зависит от положений бухгалтерского законодательства. Для прогнозирования величины налоговой нагрузки потребуется проведение вариантных расчетов для сравнения и выбора конкретных положений учетной политики в зависимости от поставленных целей в формировании показателей финансового состояния предприятия и показателей налоговой нагрузки в целом по предприятию.

Факторы, влияющие на размер налоговых обязательств по налогу на имущество организаций, приведены в табл. 19.

*Таблица 19*

**Факторы, влияющие на размер налоговых обязательств по налогу на имущество организаций**

<b>Факторы, влияющие на величину налоговых обязательств</b>	<b>Бухгалтерское законодательство</b>	<b>Особенности влияния факторов</b>
Максимально допустимая граница первоначальной стоимости основных средств, признаваемых материально-производственными запасами	До 20 000 руб. включительно	При приобретении активы выводятся из состава основных средств. Не возникает объекта обложения налогом на имущество организаций
Выбор срока эксплуатации из установленного временного интервала для данной группы	Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1	Срок эксплуатации — это срок существования объекта налогообложения
Выбор способа амортизации из законодательно предусмотренного перечня	Линейный способ	Различное перераспределение сумм амортизации по годам приводит к разным показателям остаточной стоимости по годам
	Способ уменьшаемого остатка	
Выбор коэффициента для применения способа уменьшаемого остатка	Способ по сумме чисел лет срока полезного использования	
	Менее 1	Замедление процесса амортизации
	От 1 до 3	Ускорение процесса амортизации
Коэффициенты ускорения	Предусмотренные законодательно	Ускорение процесса амортизации

Факторы, влияющие на величину налоговых обязательств	Бухгалтерское законодательство	Особенности влияния факторов
Особенности приобретения	Приобретение в собственности	Возникновение объекта обложения налогом на имущество организаций у собственника
	Краткосрочная аренда	Нет объекта обложения налогом на имущество организаций у арендатора
	Лизинг без постановки на учет объекта основных средств у лизингополучателя	Нет объекта обложения налогом на имущество организаций у лизингополучателя
	Лизинг с условием постановки на учет объекта основных средств у лизингополучателя	Возникновение объекта обложения налогом на имущество у лизингополучателя

**Транспортный налог.** Обязанность по уплате транспортного налога возникает при наличии в составе основных средств предприятия транспортных средств, зарегистрированных в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. К транспортным средствам для целей налогообложения отнесены автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

Обязательства по транспортному налогу возникают у предприятия при приобретении объекта налогообложения, зафиксированного в регистрах бухгалтерского учета – на счете 01 «Основные средства» и (или) 03 «Доходные вложения в материальные ценности». При этом не имеет значения первоначальная стоимость приобретения, учтенная в бухгалтерском учете, поскольку величина налоговых обязательств определяется как произведение физической характеристики транспортного средства на установленную в данном регионе ставку налога:

$$НО_{тр} = TP_1 \times C_{T1} + TP_2 \times C_{T2} \dots + TP_N \times C_{TN},$$

где  $НО_{тр}$  – величина налоговых обязательств предприятия, владеющего транспортными средствами, являющимися объектами обложения транспортным налогом;

$TP_1, TP_2, \dots, TP_N$  – физическая характеристика каждого объекта транспортного средства, которыми владеет предприятие, в зависимости от их категории (мощность двигателя, тяга реактивного двигателя или валовая вместимость);

$C_{T1}, C_{T2}, \dots, C_{TN}$  – налоговые ставки, установленные законами субъектов Российской Федерации, соответственно в зависимости от мощности двигателя (в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя), тяги реактивного двигателя (в расчете на один килограмм силы тяги реактивного двигателя) или валовой вместимости транспортных средств (в расчете на одну регистровую тонну транспортного средства), категории транспортных средств

(в расчете на единицу транспортного средства). Налоговые ставки, указанные в НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз.

Согласно ст. 360 НК РФ налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год, а отчетными периодами – I квартал, II квартал, III квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации имеют право не устанавливать отчетные периоды.

Организации исчисляют суммы авансовых платежей по транспортному налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки (ст. 362 НК РФ):

$$НО_{\text{тр}} = (TP_1 \times CT_1 + TP_2 \times CT_2 \dots + TP_N \times CT_N) \times 1/4.$$

**Земельный налог.** В составе основных средств предприятия учитываются также земельные участки, которые являются объектом обложения земельным налогом, если участок расположен в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен данный налог. Для расчета налоговых обязательств по земельному налогу важен факт отражения объекта основных средств – земельного участка в составе активов предприятия (в бухгалтерском учете на счете 01 или 03). Первоначальная стоимость или стоимость приобретения земельного участка не имеет значения для целей налогообложения, так как налог рассчитывается исходя из его кадастровой стоимости, которая определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации в отношении каждого земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Налогоплательщики-организации определяют кадастровую стоимость земельного участка самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Таким образом, величина налоговых обязательств по земельному налогу ( $НО_{\text{зн}}$ ) определяется следующим соотношением:

$$НО_{\text{зн}} = КС_1 \times СТ_{\text{зн}} + КС_2 \times СТ_{\text{зн}} + \dots + КС_N \times СТ_{\text{зн}},$$

где  $КС_1, КС_2, \dots, КС_N$  – кадастровая стоимость на 1 января отчетного года каждого из имеющихся в составе основных средств предприятия земельных участков;  $СТ_{\text{зн}}$  – налоговые ставки, установленные нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), в которых расположены данные земельные участки. Ставки не могут превышать:

0,3 % в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Для земельного налога налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами – I квартал, II квартал и III квартал календарного года (ст. 393 НК РФ). При установлении земельного налога представительный орган муниципального образования [законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга] имеют право не устанавливать отчетные периоды.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по земельному налогу по истечении I, II и III кварталов текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.