

1.2. МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И ПРО- ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО АНА- ЛИЗА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Конева О.В., к.э.н., доцент, кафедра
бухгалтерского учета, анализа и аудита

*Сибирский федеральный университет,
Торгово-экономический институт, г. Красноярск*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Экономической научной литературой и нормативно-законодательными актами предлагается достаточно широкий спектр методик расчета абсолютной и относительной налоговой нагрузки, сущность которых обусловлена целевыми установками управления. Однако имеющийся методический инструментарий не является совершенным, несмотря на повышенное внимание к показателю налоговой нагрузки на бизнес. В статье сделана попытка обобщить и развить методический инструментарий применительно к управлению налоговой нагрузкой с целью повышения ее эффективности, разработать методику экспресс-анализа и оценки налоговой нагрузки на примере субъектов малого предпринимательства.

В настоящее время наблюдаются следующие значимые тенденции, определяющие необходимость в управлении налоговой нагрузкой на малых предприятиях:

- увеличение вероятности назначения выездных налоговых проверок и как следствие возникновения налоговых рисков – в случае отклонения уровня налоговой нагрузки от установленного общестранового [2];
- расширение диапазона хозяйствующих субъектов – ввиду увеличения значений критериев отнесения предприятий к категории микро, малых и средних [1];
- тенденции выделения налогового анализа в отдельное направление, значимость которого подчеркивается при управлении финансами организации [16] и непосредственном осуществлении финансового и налогового менеджмента [14] каждого хозяйствующего субъекта нацеленного на продолжительный период функционирования на рынке.

Складывающиеся тенденции подчеркивают значимость методического обеспечения управления налоговой нагрузкой малого предприятия, которое должно включать в себя адекватные методики налогового анализа, позволяющие обобщать и группировать учетную и внеучетную информацию так, чтобы обеспечивать менеджмент малого предприятия информацией, соответствующей контексту стоящих перед ним задач.

Однако качество управленческих решений во многом определяет и уровень профессиональной компетенции работников, которые непосредственно формируют исходную информацию (например, работники бухгалтерии) и работников, которые интерпретируют представленную им информацию (например, работники финансовой службы). Таким образом, между качеством принятых управленческих решений и профессиональным уровнем работников учетной и финансовой службы малого предприятия существует

прямая зависимость.

Сформировать представление и оценить профессиональный уровень таких лиц можно с помощью теста, представленного в табл. 1.

Таблица 1

ТЕСТ-ОПРОСНИК «ОЦЕНКА ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ РАБОТНИКОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ И ФИНАНСОВОЙ СЛУЖБ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ, ПРИНИМАЮЩИХ УЧАСТИЕ В УПРАВЛЕНИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКОЙ»

Параметр	Показатель для определения значения параметра	Значимость ответа, в баллах	Значение, соответствующее фактическому ответу
Стаж по профессии	До года	0	Данные
	От 1 года до 4 лет	0,5	Данные
	Более 4 лет	1	Данные
Образование	Среднее	0	Данные
	Высшее	0,5	Данные
	Ученая степень	1,0	Данные
Стаж работы на данном предприятии	До года	0	Данные
	От 1 года до 4 лет	0,5	Данные
	Более 4 лет	1	Данные
Повышение квалификации	1 раз в год	1,0	Данные
	1 раз в три года	0,5	Данные
	Реже чем 1 раз в три года	0	Данные
Итого баллов	X	Максимально возможное количество баллов по тесту (Y_{max}) (в данном тесте соответствует 4)	Сумма фактически набранных баллов (Y_{fact})
Оценка (количественная)	$Y_{fact} / Y_{max} * 100$		
Оценка (качественная)	Высокая	75% и 100%	
	Средняя	50%	
	Низкая	25% и ниже	
Приемлемая оценка для малого предприятия	От 75% и выше		

Тест, представленный в табл. 1, позволяет получить количественную и качественную оценку уровня квалификации интересующих нас работников.

Достаточным, на наш взгляд, для малого предприятия является уровень, соответствующий значению 75%. Чем выше уровень квалификации работника, формирующего исходную информацию, и работника, принимающего на основе данной информации управленческое решение, тем меньше вероятность того, что принимаемые решения в области управления налоговой нагрузкой малого предприятия приве-

дут к наступлению рискованного события. Помимо уровня квалификации работников на качество исходной информации оказывает влияние уровень организации систем учета и внутреннего контроля, а также полнота учетной политики.

Получить такую оценку можно также на основе тестирования. Для формирования количественной оценки следует установить ценность ответов на вопросы, например: «да» – 1 балл, «нет» – 0 баллов, «частично» – 0,5 балла. Возможно установление и иной ценности ответов. Тестирование следует осуществлять, используя следующую примерную форму теста, которая определяет концепцию, а значит, может дополняться или корректироваться с учетом поставленных задач или специфики малого предприятия (табл. 2).

Таблица 2

ТЕСТ-ОПРОСНИК «ОЦЕНКА УРОВНЯ НАДЕЖНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМ УЧЕТА, ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ПОЛНОТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ»

Вопрос	Ответ	Цена ответа
Блок «Оценка организации учета»		
Утверждено ли положение о бухгалтерской службе?	Да, нет, частично	Данные
Главному бухгалтеру выделено отдельное рабочее место или кабинет?	Да, нет, частично	Данные
Рабочее место оснащено всем необходимым для работы?	Да, нет, частично	Данные
Утверждено ли лицо, ответственное за организацию бухгалтерского учета в организации?	Да, нет, частично	Данные
Утверждено ли лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета?	Да, нет, частично	Данные
Разработана ли в организации учетная политика для целей бухгалтерского учета?	Да, нет, частично	Данные
Разработана ли в организации учетная политика для целей налогового учета?	Да, нет, частично	Данные
Разработаны ли и утверждены должностные инструкции главного бухгалтера?	Да, нет, частично	Данные
Установлена ли в организации подчиненность главного бухгалтера?	Да, нет, частично	Данные
Бухгалтерский учет в организации автоматизирован?	«Да», «нет» или «частично»	Данные
Налоговый учет в организации автоматизирован?	Да, нет, частично	Данные
Для автоматизации используется лицензионная бухгалтерская программа?	Да, нет, частично	Данные
Установлена ли в организации электронная справочная система «Гарант», «КонсультантПлюс» или иная другая подобная система?	Да, нет, частично	Данные
Заключен ли договор на ежемесячное обновление электронной справочной системы?	Да, нет, частично	Данные

Вопрос	Ответ	Цена ответа
Установлена ли в организации электронная система банк-клиент или подобная?	Да, нет, частично	Данные
Имеется ли в организации сотрудник, ответственный за работу электронных систем и программ?	Да, нет, частично	Данные
Базы данных бухгалтерского и налогового учета увязаны между собой?	Да, нет, частично	Данные
Итого баллов Yfact	–	Данные
Максимально возможное число баллов Ymax	–	Равно количеству вопросов
Количественная оценка уровня Y1, %	–	$Y\text{fact} / Y\text{max} * 100$
Блок «Оценка системы внутреннего контроля»		
Действует ли в организации служба внутреннего контроля?	Да, нет, частично	Данные
Действует ли в организации ревизионная комиссия?	Да, нет, частично	Данные
Действует ли в организации инвентаризационная комиссия?	Да, нет, частично	Данные
Проводит ли организация инициативный аудит?	Да, нет, частично	Данные
Проводилась ли в организации проверка Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) в последние три года?	Да, нет, частично	Данные
Есть ли в организации юридический или иной подобный отдел?	Да, нет, частично	Данные
Есть ли в организации отдел кадров?	Да, нет, частично	Данные
Заклучены ли договоры о материальной ответственности с материально ответственными лицами?	Да, нет, частично	Данные
Отслеживание своевременности погашения дебиторской и кредиторской задолженности?	Да, нет, частично	Данные
Осуществляется ли работа с персоналом: проведение оперативных совещаний, внутрифирменной учебы?	Да, нет, частично	Данные
Осуществляются ли сверки расчетов?	Да, нет, частично	Данные
Проводятся ли в организации плановые инвентаризации?	Да, нет, частично	Данные
Проводятся ли в организации внеплановые инвентаризации?	Да, нет, частично	Данные
Обеспечивается ли охрана помещений предприятия?	Да, нет, частично	Данные
Обеспечивается ли ограниченность доступа к массиву бухгалтерской и иной информации?	Да, нет, частично	Данные
Действует ли в организации комиссия по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств?	Да, нет, частично	Данные
Итого баллов Yfact	–	Данные
Максимально возможное	–	Равно количе-

Вопрос	Ответ	Цена ответа
число баллов Y_{max}		стпу вопросов
Количественная оценка уровня Y₂ , %	–	$Y\text{ fact} / Y_{\text{max}} * 100$
Блок «Оценка полноты учетной политики»		
Имеет указание на документы, регламентирующие организацию учета?	Да, нет, частично	Данные
Дано ли указание на использование форм первичных документов?	Да, нет, частично	Данные
Утвержден ли подход к организации ведения учета и применяемой системе бухгалтерского и налогового учетов?	Да, нет, частично	Данные
Утверждены ли необходимые параметры методологии бухгалтерского и налогового учетов?	Да, нет, частично	Данные
Утверждена ли база для разграничения доходов, расходов и имущества между видами деятельности, попадающими под разные налоговые режимы?	Да, нет, частично	Данные
Утвержден ли рабочий План счетов?	Да, нет, частично	Данные
Утверждены ли в качестве приложения формы бухгалтерской отчетности?	Да, нет, частично	Данные
Утверждена ли система документооборота и технология обработки учетной информации?	Да, нет, частично	Данные
Утвержден ли порядок, периодичность и сроки проведения инвентаризации?	Да, нет, частично	Данные
Утвержден ли состав инвентаризационной комиссии?	Да, нет, частично	Данные
Утвержден ли перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов?	Да, нет, частично	Данные
Утвержден ли перечень должностных лиц, имеющих право получать под отчет денежные средства?	Да, нет, частично	Данные
Итого баллов Y_{fact}	–	Данные
Максимально возможное число баллов Y_{max}	–	Равно количеству вопросов
Количественная оценка уровня Y₃ , %	–	$Y\text{ fact} / Y_{\text{max}} * 100$
Общая оценка Y	–	$(Y1 + Y2 + Y3) / 3$

Для формирования качественной оценки результатов тестирования в целом и по каждому блоку в отдельности целесообразно воспользоваться следующей шкалой:

- высокий уровень надежности – 81-100%;
- средний уровень надежности – от 41-80%;
- низкий уровень надежности – 11-40%;
- отсутствие системы учета и внутреннего контроля – 0-10%.

Чем выше уровень надежности, тем меньше вероятность наличия в информационной базе ошибки, способной повлиять на достоверность учетных данных и, как следствие, на качество управленческого решения.

Качество работы бухгалтерской и финансовой служб можно оценить с помощью коэффициентов, представленных в табл. 3.

Таблица 3

ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ И ФИНАНСОВОЙ СЛУЖБ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ [3; 4; 13; 20; 21]

Область оценки	Показатель	Формула расчета показателя	Область использования
Эффективности работы бухгалтерской и финансовой служб	Коэффициент налогообложения до налоговой проверки КНдп	$KНдп = НП / ВБ$, НП – общая сумма начисленных предприятием налогов; ВБ – выручка брутто	Для оценки эффективности работы бухгалтерской и финансовой служб, а также для определения размера материального поощрения работников
	Коэффициент налогообложения по результатам налоговой проверки КНпп	$KНпп = Нппп / ВБ$, КНпп – сумма налогов предприятия, с учетом сумм доначислений по налогам в результате проверки;	
	Коэффициент эффективности работы бухгалтерской и финансовой службы КЭбфс	$KЭбфс = КНпп - КНдп$	
	Коэффициент эффективности исполнения налогового законодательства и методов управления налоговой нагрузкой КЭинз	$KЭинз = ПШ / ВБ$, ПШ – сумма начисленных штрафов и пени;	
		ВБ – выручка брутто	

Оценка эффективности работников бухгалтерской и финансовой служб малого предприятия на основе значений коэффициентов, представленных в табл. 3, на наш взгляд, должна осуществляться в следующем ключе:

- положительной оценки заслуживают ситуации, когда выполняется следующее равенство $KНдп = КНпп$ или $KЭбфс = 0$;
- не критичной является ситуация когда значения коэффициента $KНпп$ превышает значение $KНдп$ не более чем на 5% (5% – уровень существенности согласно критерию Стьюдента);
- критической считается ситуация, когда значение $ПШ$ превышает 2 млн. руб. и / или значение коэффициента $KЭинз$ превышает 5%.

Менеджеру перед началом работы с учетной информацией важно осуществить следующие действия:

- осуществить логическую проверку показателей отчетности и иных данных на предмет соответствия;
- осуществить проверку взаимосвязи данных учетной и внеучетной информации;
- осуществить, в случае необходимости, корректировку данных, обусловленную задачами управления (напри-

мер, провести трансформацию данных из среды бухгалтерского учета в среду налогового учета и т.д.

В том случае, если будут выявлены значительные искажения или неточности, необходимо инициировать более тщательную проверку.

Осуществить данную проверку можно как внутри предприятия, используя методику экспресс-аудита (иногда ее называют обзорной проверкой), предложенную в работе О.П. Горячевой, О.В. Коневой «Экспресс-аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации» [5] или провести инициативную аудиторскую проверку.

Если уверенность в достоверности учетной информации является высокой, то на ее основе можно проводить анализ.

Качество управленческого решения при управлении любым объектом лежит в плоскости четкой постановки тактических задач, которые ставит перед собой менеджер, а также в правильном выборе методического инструментария, позволяющего сформировать необходимые аналитические данные.

В отношении управления налоговой нагрузкой малого предприятия в соответствии с тактическими задачами первоначально следует сформировать поэтапный алгоритм налогового анализа налоговой нагрузки, определившись с методическим инструментарием.

При формировании алгоритма налогового анализа субъектов малого бизнеса, на наш взгляд, следует использовать концепцию экспресс-анализа, сформулированную в рамках серии научных статей Н.А. Соловьевой и О.Ю. Дягель [17; 18; 19]. Согласно данной концепции, общая модель экспресс-анализа налоговой нагрузки представлена на рис. 1.

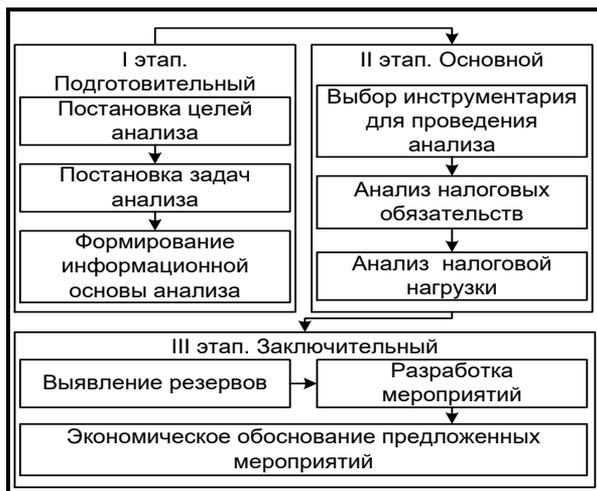


Рис. 1. Модель экспресс-анализа налоговой нагрузки малого предприятия

В рамках экспресс-анализа особого внимания заслуживает этап 2, основной, в нем видится необходимым реализация следующих наиболее значимых блоков анализа.

1. Анализ абсолютной налоговой нагрузки.
2. Анализ относительной налоговой нагрузки
3. Анализ эффективности управления налоговой нагрузкой и ее влияния на финансовые результаты деятельности малого предприятия.

4. Анализ эффективности применяемого налогового режима.

Причем следует оговориться, что данный перечень не является исчерпывающим, исходя из целеполагания проведения налогового анализа, он может быть дополнен дополнительными блоками, например: «Анализ налоговых льгот», «Анализ налоговых рисков» и пр.

Блок «Анализ абсолютной нагрузки»

Перед началом проведения анализа абсолютной налоговой нагрузки следует определиться, какие виды налоговых и неналоговых платежей она должна включать.

На сегодняшний день продолжается полемика о целесообразности включения в расчет абсолютной налоговой нагрузки суммы налога на доходы физических лиц (НДФЛ), начисляемой и перечисляемой налоговыми агентами, а также страховых взносов во внебюджетные фонды, которые изменили свой статус с 2010 г. и перешли в разряд неналоговых платежей.

Вдаваться в полемику о сущности каждого вида платежа не имеет смысла, поэтому просто определим нашу позицию по данному вопросу: включение в расчет суммы НДФЛ налоговых агентов считаем нецелесообразным, а страховых взносов во внебюджетные фонды – обязательным (к тому же с 2017 г. данные платежи опять должны приобрести статус налоговых).

Первоначально в рамках данного блока следует провести анализ движения начисленных и оплаченных налоговых обязательств организации за исследуемый период, используя данные табл. 4, форма которой носит рекомендательный характер и может быть изменена с учетом специфики малого предприятия и его статуса, учитывая, что набор налогов, уплачиваемых малым предприятием, имеющим статус юридического лица и индивидуального предпринимателя, существенно различается.

Таблица 4

АНАЛИЗ ДВИЖЕНИЯ НАЧИСЛЕННЫХ И ИСПОЛНЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Наименование налога	Задолженность на начало периода	Начислено за период	Исполнено за период	Задолженность на конец периода
Налог на добавленную стоимость к уплате, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
В том числе: начисленный, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
предъявленный к возмещению из бюджета, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
Страховые взносы во внебюджетные фонды, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
Земельный налог, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные

Наименование налога	Задолженность на начало периода	Начислено за период	Исполнено за период	Задолженность на конец периода
Транспортный налог, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
Налог на имущество (организаций или физических лиц), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
Налог на прибыль организаций, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
НДФЛ с доходов предпринимателя, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
Иные налоги и сборы, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
Итого, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные

Данные табл. 4 позволяют сформировать представление о своевременности погашения налоговых обязательств перед бюджетом малым предприятием и объемах задолженности на определенную дату.

Далее следует определить динамику сумм всех начисленных налогов и сборов за исследуемый период времени с целью выявления тех, по которым произошли наиболее значимые изменения, используя форму табл. 5.

Данные табл. 5 позволят своевременно выявить те налоги, по которым произошел необоснованный рост обязательств и увеличение их доли в общей структуре абсолютной налоговой нагрузки, т.е. налоги, в отношении которых, возможно, требуется оптимизация, понять, оказывает ли такая динамика влияние на финансовый результат. В продолжение логичным видится проведение факторного анализа налоговых обязательств, учитывая изменения в размере налоговых ставок, устанавливаемых законодательством (табл. 6).

По данным табл. 6 можно увидеть, какое влияние оказало изменение ставок на сумму обязательств по каждому конкретному налогу, что позволит объяснить (частично или полностью) факт роста суммы обязательств по налогам, выявленный при анализе, представленном в табл. 5.

Таблица 5

АНАЛИЗ ДИНАМИКИ СОСТАВА И СТРУКТУРЫ НАЧИСЛЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Наименование показателя	Фактически за				Абсолютное отклонение		Темп роста, %
	прошлый год		отчетный год		по сумме, руб.	по удельному весу, %	
	сумма, руб.	уд. вес, %	сумма, руб.	уд. вес, %			
1 Косвенные налоги, руб., всего	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
В том числе:							
1.1. Налог на добавленную стоимость, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
1.2. Акциз, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2. Прямые, руб., всего	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
В том числе:							
2.1. Страховые взносы во внебюджетные фонды, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2.2. Налог на имущество (организаций или физических лиц), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2.3. Транспортный налог, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2.4. Земельный налог, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2.5. Налог на прибыль организаций, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2.6. НДФЛ с доходов предпринимателя, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2.7. Иные прямые налоги, относящиеся к условно-переменным, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
2.8. Иные прямые налоги, относящиеся к условно-постоянным, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
Итого условно-переменных налогов, руб. (стр. 1.1 + стр. 1.2 + стр. 2.1 + стр. 2.5 (или стр. 2.6) + стр. 2.7)	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
Итого условно-постоянных налогов, руб. (стр. 2.2 + стр. 2.3 + стр. 2.4 + стр. 2.8)	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
Итого общая сумма начисленных налогов (абсолютная налоговая нагрузка), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные	Данные
<i>Пояснение.</i> Условно-переменные – налоги, величина которых напрямую зависит от результатов деятельности; условно-постоянные – налоги, величина которых не зависит напрямую от результатов деятельности							

Таблица 6

РАСЧЕТ ВЛИЯНИЯ ИЗМЕНЕНИЯ СТАВОК ПО НАЛОГАМ НА ДИНАМИКУ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Наименование налога	Изменение суммы налога за счет изменения ставок по налогам	
	расчет	значение
Налог	$(СтН1 - СтН0) * Ннач1$, где <i>СтН1</i> – ставка налога в отчетном налоговом периоде; <i>СтН0</i> – ставка налога в прошлом налоговом периоде; <i>Ннач1</i> – сумма налога начисленная в отчетном налоговом периоде	Минус – снижение обязательств; плюс – увеличение обязательств
Итого	–	Сумма

Блок «Анализ относительной налоговой нагрузки»

В первую очередь в рамках данного блока следует провести анализ относительной налоговой нагрузки, используя индикаторы налоговой емкости, обобщенные в табл. 7.

Таблица 7

СИСТЕМА ИНДИКАТОРОВ НАЛОГООЕМКОСТИ, РЕКОМЕНДУЕМЫХ ДЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИ ОЦЕНКЕ ОТНОСИТЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ [3; 4; 13; 20; 21]

Показатель	Методика расчета	Оптимально	Условные обозначения
Налогоемкость реализации продукции (товаров, работ, услуг)	$HeP = Hp / BB$	Не более 0,3	<i>HeP</i> – налоговая емкость реализации; <i>Hp</i> – сумма всех налогов предприятия; <i>BB</i> – выручка-брутто от реализации продукции (товаров, работ, услуг)
Налогоемкость цены продукции (товаров, работ и услуг)	$HeЦ = KНц / Цб$	Снижение в динамике	<i>HeЦ</i> – налоговая емкость цены; <i>КНц</i> – сумма косвенных налогов в цене; <i>Цб</i> – цена с учетом косвенных налогов
Налогоемкость затрат	$HeСЗ = Ни / СЗ$	Снижение в динамике	<i>HeЗ</i> – налоговая емкость затрат; <i>Ни</i> – сумма налогов, относимых на счета учета затрат; <i>СЗ</i> – сумма затрат (себестоимость, коммерческие и управленческие расходы)
Налогоемкость прибыли	$HeП = Нп / ПДН$	Снижение в динамике	<i>HeП</i> – налоговая емкость прибыли; <i>Нп</i> – налоги, относимые на счета учета прибыли;

Показатель	Методика расчета	Оптимально	Условные обозначения
			<i>ПДН</i> – прибыль до налогообложения
Налогоемкость совокупных доходов	$HeСД = Н / СД$	Снижение в динамике	<i>HeСД</i> – налоговая емкость совокупных доходов; <i>Н</i> – сумма всех налогов предприятия; <i>СД</i> – совокупный доход организации (от обычных и прочих видов деятельности)
Налогоемкость активов	$HeА = Нбез * НДС / Аср$	Снижение в динамике	<i>HeА</i> – налоговая емкость активов; <i>НбезНДС</i> – все налоги предприятия без налога на добавленную стоимость (НДС); <i>Аср</i> – среднегодовая стоимость активов
Налогоемкость денежных потоков	$HeДП = Нп / Дп$	Снижение в динамике	<i>HeДП</i> – налоговая емкость денежных потоков; <i>Нп</i> – все налоговые платежи; <i>Дп</i> – входящие денежные потоки

Основным показателем принято считать налоговую емкость реализации продукции, товаров работ и услуг, которая показывает долю налогов малого предприятия в общем объеме выручки брутто.

Для получения более детальной информации можно использовать и иные показатели налоговой емкости, которые могут сформировать представление, например, о доли налогов, относимых на счета учета затрат в общей сумме затрат малого предприятия, и т.д.

Однако с помощью налоговой емкости можно оценить и эффективность налоговой политики, поэтому при расчете общей суммы налогов, как всего предприятия, так и в разрезе групп в нее, следует включать суммы доначислений по налогам, штрафам и пени, как рассчитанных и признанных малым предприятием самостоятельно, так и начисленных налоговыми органами в результате проверки. Для анализа можно использовать табл. 8.

Таблица 8

АНАЛИЗ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЛОГООЕМКОСТИ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Показатель	Фактически за		Отклонение	Темп роста, %
	прошлый год	отчетный год		
1. Выручка брутто, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2. Совокупные доходы брутто (от обычных и прочих видов деятельности), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
3. Затраты по обычным видам деятельности (себестоимость, коммерческие	Данные	Данные	Данные	Данные

Показатель	Фактически за		Отклонение	Темп роста, %
	прошлый год	отчетный год		
и управленческие расходы), руб.				
4. Прибыль до налогообложения, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
5. Средняя стоимость активов, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
6. Входящие денежные потоки, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
7. Сумма косвенных налогов относимых на счета реализации, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
8. Сумма налогов относимых на счета учета затрат, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
9. Сумма налогов относимых на счета учета прибыли, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
10. Сумма всех начисленных налогов, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
11. Сумма всех начисленных налогов без НДС, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
12. Сумма всех налоговых платежей, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
13. Налогоемкость реализации продукции, товаров, работ и услуг, ед. (стр. 10 / стр. 1)	Данные	Данные	Данные	Данные
14. Налогоемкость затрат, ед. (стр.8 / стр. 3)	Данные	Данные	Данные	Данные
15. Налогоемкость прибыли, ед. (стр. 9 / стр. 4)	Данные	Данные	Данные	Данные
16. Налогоемкость совокупных доходов, ед. (стр. 10 /	Данные	Данные	Данные	Данные

Показатель	Фактически за		Отклонение	Темп роста, %
	прошлый год	отчетный год		
/ стр. 2)				
17. Налогоемкость активов, ед. (стр. 11 / стр. 5)	Данные	Данные	Данные	Данные
18. Налогоемкость денежных потоков, ед. (стр. 12 / стр.6)	Данные	Данные	Данные	Данные
19. Налогоемкость цены, ед. (стр. 7 / стр. 1)	Данные	Данные	Данные	Данные

При интерпретации данных табл. 8 положительной оценки будут заслуживать показатели, значение которых соответствуют уровню 0,20-0,25% с тенденцией к снижению, особенно если это происходит на протяжении нескольких периодов. Такой уровень налоговой экономии свидетельствует об эффективной налоговой политике малого предприятия, не требующей корректировки и соответствующей приемлемому уровню риска.

Значение показателей в интервале от 0,25-0,40 свидетельствует о неэффективной налоговой политике, более высокие значения ставят вопрос о пересмотре ее концепции, а может быть, и об организации бизнеса в целом.

Далее логично провести анализ общей налоговой нагрузки, используя одну из методик или их совокупность, представленную в табл. 9.

В рамках исследования был проведен предметный анализ методик расчета налоговой нагрузки обобщенных в табл. 9. Результаты позволили сформулировать достоинства и недостатки и систематизировать их в табл. 10.

По нашему мнению каждая методика не лишена недостатков, однако наиболее приемлемой к использованию малым предприятием является методика Минфина Российской Федерации. Рассчитать и провести анализ значений в динамике можно с помощью табл. 11.

Таблица 9

МОДЕЛИ РАСЧЕТА ОБЩЕЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Трактовка понятия	Модель расчета	Условные обозначения
Методики, установленные нормативными документами		
Методика Министерства финансов РФ (Минфин РФ) [2]		
Налоговая нагрузка на предприятии – это доля (процент) всех уплачиваемых налогов в выручке, включая прочие реализации	$HN = H / B * 100$, %, значение сравнивается с установленными отраслевыми значениями	HN – налоговая нагрузка, %; H – все уплачиваемые предприятием налоги, руб.; B – выручка предприятия (от основной и прочих видов деятельности), руб.
Авторские методики		
Методика М.Н. Крейниной [14, с. 68]		
Налоговая нагрузка – это отношение суммы уплаченных налогов к остающейся в распоряжении предприятия прибыли, где за сумму уплаченных налогов принимается разница между прибылью, которую имело бы предприятие, если не платило налогов, и прибылью, которая действительно осталась в распоряжении	$HN = (B - 3 - ЧП) / (B - 3) * 100$, %	B – выручка от реализации (полные издержки и прибыль), руб.; 3 – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов, руб.; ЧП – прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия (без налогов, уплачиваемых из нее), руб.

Трактовка понятия	Модель расчета	Условные обозначения
предприятия после уплаты всех налогов		
Методика А.Н. Кадушина, Н.М. Михайловой [9, с. 16]		
Налоговая нагрузка оценивается как функция типа производства, которая подвержена изменению в зависимости от изменения затрат на материальные ресурсы, оплату труда и амортизацию. Налоговая нагрузка оценивается с помощью структурных коэффициентов на основе добавленной стоимости	$V = MЗ + ДС,$ следовательно: $ДС = V - MЗ = АО + Pot + НДС + ПДН.$ Структурные коэффициенты: $Кме = ДС / V;$ $Кте = Pot / ДС;$ $Кфе = АО / ДС$	V – валовая выручка с НДС, руб.; $MЗ$ – материальные затраты, руб.; $ДС$ – добавленная стоимость, руб.; $АО$ – амортизационные отчисления, руб.; Pot – расходы на оплату труда, состоящие из фонда оплаты труда (включая НДФЛ) и отчислений во внебюджетные фонды, руб.; $ПДН$ – прибыль до налогообложения, руб. $Кме$ – коэффициент материалоемкости производства, ед.; $Кте$ – коэффициент трудоемкости производства, ед.; $Кфе$ – коэффициент фондоемкости производства, ед.
Методика М.И. Литвина [12, с. 29]		
Налоговая нагрузка определяется как общий и частные показатели, где общий показатель – это отношение всех уплачиваемых налогов к сумме источников их уплаты. В качестве суммы источников уплаты автор предлагает использовать добавленную стоимость. Частные показатели налоговой нагрузки показывают долю каждого из всех начисленных (или уплаченных) налогов к сумме источника их уплаты	Общий показатель: $НН = \sum ННП / \sum И * 100, \%$ где: $\sum И = ДС = АО + Pot + УН + ПДН.$ Частные показатели рассчитываются по таким группам налогов, как косвенные; налоги, относимые на издержки; уплачиваемые из прибыли и НДФЛ	$НН$ – общий показатель налоговой нагрузки, %; $\sum ННП$ – сумма начисленных налогов предприятия, руб.; $\sum И$ – сумма источников их уплаты, руб.; $ДС$ – добавленная стоимость, руб.; $АО$ – амортизационные отчисления, руб.; Pot – расходы на оплату труда (фонд оплаты труда и отчисления во внебюджетные фонды), руб.; $УН$ – все уплаченные предприятием налоги, руб.; $ПДН$ – прибыль до налогообложения, руб.
Методика Е.А. Кировой [10, с. 31]		
Автор методики предлагает рассчитывать абсолютную и относительную налоговую нагрузку. Абсолютная налоговая нагрузка – это все суммы, подлежащие к уплате в бюджет и внебюджетные фонды налогов и взносов, и недоимки по ним, а относительная налоговая нагрузка – это отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости	Абсолютная налоговая нагрузка: $АНН = \sum ПУН + \sum ВВФ + \sum Н.$ Относительная налоговая нагрузка: $ОНН = АНН / ВСС * 100,$ $ВСС = V - MЗ - АО + ПД - PR,$ или $ВСС = Pot + НП + ПДН$	$АНН$ – абсолютная налоговая нагрузка, руб.; $\sum ПУН$ – сумма подлежащих уплате в бюджет налогов, руб.; $\sum ВВФ$ – сумма подлежащих уплате взносов во внебюджетные фонды, руб.; $\sum Н$ – сумма недоимки, руб.; $ОНН$ – относительная налоговая нагрузка, %; $ВСС$ – вновь созданная стоимость, руб.; V – выручка от реализации (с НДС), руб.; $MЗ$ – материальные затраты, руб.; $АО$ – амортизационные отчисления, руб.; $ПД$ – прочие доходы, руб.; PR – прочие расходы, руб.; Pot – расходы на оплату труда (фонд оплаты труда и отчисления во внебюджетные фонды), руб.; $НП$ – все уплаченные налоги и взносы, руб.; $ПДН$ – прибыль до налогообложения, руб.
Методика Т.К. Островенко [15, с. 28]		
Налоговая нагрузка – это совокупность частных показателей, представляющих собой отношение налоговых расходов к соответствующему источнику покрытия. Автор разделяет все показатели налоговой нагрузки на обобщающие и частные	Обобщающие: $ННд = НИ / V * 100, \%$ $ННфр = НИ / ВБ * 100, \%$ $ННск = НИ / СК * 100, \%$ $ННпдн = НИ / ПДН * 100, \%$ $ННч = НИ / Чср * 100, \%$ Частные: $ННр = НИр / О * 100, \%$ $ННс = Нис / С * 100, \%$ $ННфр = НИфр / ФР * 100, \%$ $ННп = НИп / П * 100, \%$	$НН$ – налоговая нагрузка, %, в т.ч. на: $ННд$ – доход; $ННфр$ – финансовые ресурсы; $ННск$ – собственный капитал; $ННпдн$ – прибыль до налогообложения; $ННч$ – среднесписочная численность; $НИ$ – налоговые издержки, руб., в т.ч. на: $НИр$ – относимые на реализацию; $Нис$ – затраты (себестоимость); $НИфр$ – финансовые результаты; $НИп$ – прибыль; V – выручка, руб.; $ВБ$ – валюта баланса, руб.; $СК$ – собственный капитал, руб.; $ПДН$ – прибыль до налогообложения, руб.; $Чср$ – среднесписочная численность, чел.; $О$ – оборот, руб.; $С$ – себестоимость, руб.; $ФР$ – финансовые результаты, руб.; $П$ – чистая прибыль, руб.

Таблица 10

ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЩИХ МЕТОДИК РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Преимущества	Основные положения методики	Недостатки
Методика Минфина РФ		
Простота расчета, универсальность применения и обобщенность результата	Налоговая нагрузка показывает удельный вес всех налогов к выручке	Использование НДС
Методика М.Н. Крейниной		
Помогает оценить степень воздействия прямых налогов на финансовое состояние предприятия	Налоговая нагрузка покажет, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия	Не может быть использована при убыточной деятельности предприятия. Недооценивается степень влияния косвенных налогов на финансовое состояние предприятия
Методика А.Н. Кадушина, Н.М. Михайловой		
Позволяет проследить влияние изменения налоговых ставок и льгот на развитие предприятия. Обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических структур. Применение этой методики позволяет сравнивать количественные изменения доли налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производства и рентабельности	Налоговая нагрузка показывает долю добавленной стоимости, отдаваемой в бюджет, которая одновременно является и источником уплаты налогов, и источником возникновения налоговых обязательств	Данные расчеты не учитывают влияние налогов, объектом которых являются имущество и ресурсы (транспортный, налог на имущество, земельный налог, налог на добычу полезных ископаемых и пр.)
Методика М.И. Литвина		
С помощью расчета частных показателей можно оценить налоговую нагрузку предприятия, которая находится на оптимальном уровне в конкретной отрасли	Налоговая нагрузка показывает долю источников средств (добавленной стоимости, как общего показателя для всех налогов), уплаченных в виде налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды	Использование в расчете НДС
Методика Е.А. Кировой		
Позволяет измерить (оценить) налоговую нагрузку на конкретный экономический субъект, независимо от отраслевой специфики	Налоговая нагрузка отражает долю налогов и недоимки по ним во вновь созданной стоимости	Использование в расчете НДС. Не учитывает влияние показателей эффективности использования ресурсов, и не позволяет проследить влияние изменения налоговых ставок и льгот на развитие предприятия
Методика Т.К. Островенко		
Позволяет с различной степенью детализации в зависимости от поставленной управленческой задачи рассчитать налоговую нагрузку. Она может применяться экономическими субъектами любых отраслей народного хозяйства	Расчет налоговой нагрузки позволит конкретизировать вклад каждого налога (группы налогов) в конкретный источник платежа	Не в полной мере учитывает наличие собственных оборотных средств хозяйствующего субъекта, необходимых для формирования источников погашения налоговых обязательств

В пользу выбора методики Минфина РФ из числа представленных в табл. 9 для расчета общей налоговой нагрузки малого предприятия могут служить следующие аргументы:

- простота и понятность в расчетах;
- название элементов, участвующих в расчете, соответствует современным;
- наличие критериев оценки в разрезе отраслей;
- полученные при расчете значения показывают, попадает предприятие в зону риска для назначения налоговой проверки или нет;
- возможность оценить тенденции изменений в динамике.

В отношении авторских методик можно отметить тот факт, что они существенно устарели, однако могут применяться, при их актуализации, в контексте сегодняшнего понимания некоторых показателей, участвующих в расчете.

Сравнение значений, полученных при использовании разных методик, можно представить с помощью табл. 12. При интерпретации данных необходимо понимание сущности и идеи каждого метода расчета налоговой нагрузки, так как без этого невозможно

оценить полученное значение, особенно при сравнении результатов, полученных при использовании разных методик.

Независимо от методики тенденции к снижению налоговой нагрузки оцениваются положительно. В отношении значений, полученных при использовании методики Минфина РФ, следует ориентироваться на установленные отраслевые значения. В случае значительного отклонения от нормы, особенно в меньшую сторону, увеличивается риск назначения налоговой проверки.

Таким образом, методика Минфина РФ является открытой для того, чтобы предприятие смогло самостоятельно оценить риски назначения налоговой проверки, однако для внутреннего пользования менеджментом малого предприятия необходима несколько иная методика, которая должна включать в расчет сумму страховых взносов во внебюджетные фонды и сумму доначислений, штрафов и пеней по налогам и не учитывать суммы НДС, обязательства по которому возникает при исполнении обязанности налогового аген-

та. Расчет налоговой нагрузки по такой методике можно осуществить, используя табл. 13.

Таблица 11

АНАЛИЗ ДИНАМИКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ СОГЛАСНО МЕТОДИКИ МИНФИНА РФ

Показатели	Фактически за		Абсолютное отклонение	Темп роста, %
	прошлый год	отчетный год		
1. Выручка от реализации (обычная и прочие виды деятельности с НДС), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2. Общая сумма налогов, руб., всего	Данные	Данные	Данные	Данные
В том числе:	Данные	Данные	Данные	Данные
2.1. НДС, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2.2. Налог на прибыль организаций (или НДФЛ с доходов предпринимателя), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2.3. Налог на имущество (организации или физического лица), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2.4. Земельный налог, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2.4. Транспортный налог, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2.5. НДФЛ (обязательства налогового агента), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2.6. Прочие налоги сборы, руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
3. Налоговая нагрузка, % [2 : 1 * 100]	Данные	Данные	Данные	x
4. Нормативный показатель по отрасли, %	Данные	Данные	Данные	x

Расчет общей налоговой нагрузки с помощью методики из табл. 13 позволит получить более реальное представление о фактической налоговой нагрузке на малое предприятие, оценить которую можно, зная пороговые значения – верхнюю и нижнюю границы налогового коридора. Исходные формулы для расчета разработаны и предложены А.П. Гофман в 2008 г. [6]. Автором данной статьи модели расчета верхней и нижней границ были актуализированы и усовершенствованы в контексте современной ситуации и требований менеджмента малого предприятия.

Так, нижнюю границу налогового коридора можно определить по формуле:

$$I1 = (Nндс + (X * Kпр / (1 - Kпр))ФОТВ * (Kсв + Kпр) + Nим + Nтп + Nзем + Nпроч + Nдон) / V, (1)$$

при условии $I1 \geq I1ср$,

где $I1$ – оптимальная нижняя граница налогового коридора;

$I1ср$ – среднеотраслевая налоговая нагрузка;

$Nндс$ – сумма НДС;

X – прибыль до налогообложения (доход, если малое предприятие находится на упрощенной системе налогообложения с объектом «доход»);

$Kпр$ – эффективная ставка налога на прибыль (НДФЛ с доходов предпринимателя или иного налога, его заменяющего, – единого налога на вмененный доход (ЕНВД), единый налог (ЕН) при упрощенной системе налогообложения (УСН);

$ФОТ$ – база для расчета страховых взносов;

$Kсв$ – эффективная ставка страховых взносов;

$Kпр$ – эффективная ставка отчислений на травматизм;

Таблица 13

АНАЛИЗ ДИНАМИКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО МЕТОДИКЕ, УЧИТЫВАЮЩИЙ ЗАДАЧИ МЕНЕДЖМЕНТА МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Показатели	Фактически за		Абсолютное отклонение	Темп роста, %
	прошлый год	отчетный год		
1. Выручка от реализации (обычная и прочие виды деятельности с НДС), руб.	Данные	Данные	Данные	Данные
2. Общая сумма налогов и доначислений (абсолютная налоговая нагрузка), руб., всего	Данные	Данные	Данные	Данные
В том числе:				
2.1. НДС	Данные	Данные	Данные	Данные
2.2. Налог на прибыль организаций (или НДФЛ с доходов предпринимателя)	Данные	Данные	Данные	Данные
2.3. Налог на имущество (организации или физического лица)	Данные	Данные	Данные	Данные
2.4. Земельный налог	Данные	Данные	Данные	Данные
2.4. Транспортный налог	Данные	Данные	Данные	Данные
2.5. Прочие налоги сборы (например, ЕНВД, ЕН при УСН)	Данные	Данные	Данные	Данные
2.6. Сумма доначислений, штрафов и пени по налогам	–	–	–	–
3. Налоговая нагрузка, % (стр. 2 / стр. 1 * 100)	Данные	Данные	Данные	–
Верхнее значение налогового коридора	Данные	Данные	Данные	–
Нижнее значение налогового коридора	Данные	Данные	Данные	–

$Nим$ – сумма налога на имущество (организаций или физических лиц);

$Nтп$ – сумма транспортного налога;

$Nзем$ – сумма земельного налога;

$Nпроч$ – сумма прочих налогов;

$Nдон$ – сумма доначислений, штрафов и пени по

налогам;

V – выручка от реализации брутто (от основной и прочих видов деятельности).

Верхняя граница налогового коридора может быть рассчитана по формуле

$$I_2 = K_n \bar{X}, \quad (2)$$

где I_2 – оптимальная верхняя граница налогового коридора; K_n – коэффициент предельных налоговых выплат; \bar{X} – среднеотраслевая рентабельность деятельности предприятия.

Таким образом, при интерпретации данных положительной оценки будет заслуживать ситуация, при которой значение общей налоговой нагрузки будет находиться в интервале между значением верхней и нижней границ налогового коридора.

Таблица 12

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗНАЧЕНИЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ РАССЧИТАННЫХ РАЗНЫМИ МЕТОДАМИ

Методика	Значение показателя, %		Отклонение
	прошлый год	отчетный год	
Методика Минфина РФ	Данные	Данные	Данные
Методика М.Н. Крейниной	Данные	Данные	Данные
Методика А.Н. Кадушкина, М.Н. Михайловой	Данные	Данные	Данные
Методика М.И. Литвина	Данные	Данные	Данные
Методика Е.А. Кировой	Данные	Данные	Данные
Методика Т.К. Островенко	Данные	Данные	Данные

Блок «Анализ эффективности управления налоговой нагрузкой и ее влияния на финансовые результаты деятельности малого предприятия»

Анализ эффективности управления налоговой нагрузкой малого предприятия может быть проведен согласно методике, представленной на рис. 2, которая в том числе позволит оценить влияние налоговой нагрузки условно-постоянных и условно-переменных налогов на финансовые результаты деятельности малого предприятия.

Формула условно-постоянной налоговой нагрузки будет иметь вид:

$$НН_{пост} = \sum Н_{пост} / Вбр * 100. \quad (3)$$

Условно-переменной налоговой нагрузки

$$НН_{пер} = \sum Н_{пер} / Вбр * 100, \quad (4)$$

где $НН_{пост}$ – условно-постоянная налоговая нагрузка, %;

$НН_{пер}$ – условно-переменная налоговая нагрузка, %;

$\sum Н_{пост}$ – сумма условно-постоянных налоговых обязательств, руб.;

$\sum Н_{пер}$ – сумма условно-постоянных налоговых обязательств, руб.;

$Вбр$ – выручка выручка-брутто, руб.

Сумма условно-постоянной и условно-переменных налоговых нагрузок даст общую налоговую нагрузку на выручку-брутто (4).

На этапе факторного анализа целесообразно оце-

нить влияние на налоговую нагрузку следующих факторов:

- каждого налога на общую налоговую нагрузку (методом долевого участия);



Рис. 2. Методика анализа эффективности управления налоговой нагрузкой малого предприятия

- результатов финансово-хозяйственной деятельности. На переменную налоговую нагрузку оказывают влияние результаты финансово-хозяйственной деятельности, основным из которых является выручка;
- эффективности использования ресурсов. На постоянную налоговую нагрузку влияет эффек-

тивность использования ресурсов, таких как трудовые и основные средства.

Факторная модель анализа влияния эффективности использования основных средств на условно-постоянную налоговую нагрузку предприятия:

$$НН = \frac{\sum Нпост}{Вн * Ккн} * 100 = \frac{\sum Нпост}{\Phiо * \overline{ОФ} * Ккн} * 100 . \quad (5)$$

Факторная модель анализа влияния эффективности использования трудовых ресурсов на условно-постоянную налоговую нагрузку предприятия:

$$НН = \frac{\sum Нпост}{Вн * Ккн} * 100 = \frac{\sum Нпост}{ПТ * \overline{Ч} * Ккн} * 100, . \quad (6)$$

где $\sum Нпост$ – сумма условно-постоянных налоговых обязательств всего, в т.ч. по страховым взносам во внебюджетные фонды в части постоянной заработной платы, но без НДФЛ, тыс. руб.;

Вн – выручка-нетто, руб.;

Ккн – коэффициент косвенных налогов (соотношение выручки-брутто к выручке-нетто);

$\overline{Ч}$ – среднесписочная численность работников, руб.;

$\overline{ОФ}$ – среднегодовая стоимость основных средств, руб.;

ПТ – производительность труда, руб. / чел.;

Фо – фондоотдача, руб. / руб.

Эффективность управления налоговой нагрузкой также можно оценить в помощью показателей, обобщенных в табл. 14. Выбор показателей необходимо осуществлять, руководствуясь задачами менеджмента малого предприятия. Эффективность налогового менеджмента можно охарактеризовать, в том числе, и через анализ эффективных ставок по налогам. Реальная (эффективная) ставка налога – это реальная налоговая ставка конкретного малого предприятия, которая определяется как соотношение суммы налога к экономической базе за тот же период. В табл. 15 автором предложены показатели, методика их расчета и нормативные значения, которые позволяют сформировать представление о реальных ставках налога, уплачиваемых малым предприятием.

Таблица 14

СИСТЕМА ИНДИКАТОРОВ, РЕКОМЕНДУЕМЫХ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ И НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ [3; 4; 13; 20; 21]

Показатель	Методика расчета	Оптимально	Условные обозначения
Индикаторы эффективности			
Общий коэффициент эффективности налогового менеджмента (коэффициент эффективности налогового менеджмента)	$КЭн = Пч/Н$	Рост в динамике	КЭн – общий коэффициент эффективности налогового менеджмента; Пч – чистая прибыль организации; Н – сумма всех налогов предприятия
Коэффициент эффективности постоянных налоговых обязательств	$КЭпост = ПП/Нпост$	Рост в динамике	КЭпост – коэффициент эффективности постоянных налоговых обязательств; ПП – прибыль от продаж; Нпост – сумма условно-постоянных налогов
Коэффициент эффективности переменных налоговых обязательств	$КЭпер = Пч/Нпер$	Рост в динамике	КЭпер – коэффициент эффективности переменных налоговых обязательств; Пч – чистая прибыль; Нпост – сумма условно-постоянных налогов
Коэффициент эффективности налогообложения доходов от обычных видов деятельности	$КЭндо = Пч/До$	Рост в динамике	КЭндо – коэффициент эффективности налогообложения доходов от обычных видов деятельности Пч – чистая прибыль До – доходы от обычных видов деятельности
Коэффициент эффективности налогообложения затрат	$КЭнз = Пч/Нз$	Рост в динамике	КЭнз – коэффициент эффективности налогообложения затрат; Пч – чистая прибыль; Нз – сумма налогов, относимых на счета учета затрат
Коэффициент эффективности льготного налогообложения	$КЭлн = НЭ/Нбл$	Ближе к 1	КЭлн – коэффициент эффективности льготного налогообложения НЭл – налоговая экономия в результате использования льгот; Нбл – сумма налогов без учета льгот
Коэффициент эффективности льготирования	$КЭЛ = НЭл/ВБ$	Рост в динамике	КЭЛ – коэффициент эффективности льготирования НЭл – налоговая экономия в результате использования льгот; ВБ – выручка-брутто
Коэффициент эффективности налогового режима	$КЭНР = (НПфнр - НПпнр) / ВБ$	Положительный эффект	КЭНР – коэффициент эффективности налогового режима; НПфнр – сумма налоговых платежей фактически применяемого налогового режима; НПпнр – сумма налоговых платежей, при

Показатель	Методика расчета	Оптимально	Условные обозначения
			налоговом режиме, на который планируется осуществить переход; ВБ – выручка-брутто
Коэффициент эффективности схем оптимизации налоговых платежей	$KэСОИП=(НП-НПс)/ВБ$	Положительный эффект	КэСОИП – коэффициент эффективности схем оптимизации налоговых платежей; НП – сумма налоговых платежей фактическая; НПс – сумма налоговых платежей после применения схемы оптимизации; ВБ – выручка-брутто
Обобщающий индикатор эффективности налоговой политики	$ОиЭИП= Пч/ВБ*ВБ/-Нз*Нз/Нп*Нп/ВН*ВН/А*А/СК$	Рост в динамике	ОиЭИП – обобщающий индикатор эффективности налоговой политики; Пч – чистая прибыль; ВБ – выручка брутто; Нз – сумма налогов, относимых на счета учета затрат; Нп – налоги, относимые на счета учета прибыли; ВН – выручка нетто; А – средняя стоимость совокупных активов; СК – средняя стоимость собственного капитала
Прочие индикаторы			
Сумма относительной экономии (перерасхода) налоговых платежей	$Э(П)ип = Н1-Рез1*ННпер_0/100 + Нпост_0$	Если «+» – перерасход, Если «-» – экономия	Э(П)ип – относительная экономия (перерасход) налоговых платежей; Н1 – сумма налоговых платежей в отчетном периоде; Рез1 – сумма результатов деятельности; ННпер₀ – условно-переменная налоговая нагрузка в прошлом году, %; Нпост₀ – сумма условно-постоянных налогов в прошлом периоде
Коэффициент налоговой ликвидности	$Кил = ДС/ΣНО$	Рост в динамике	Кил – коэффициент налоговой ликвидности; ДС – денежные средства; ΣНО – сумма налоговых обязательств
Коэффициент налогового леввериджа	$Кил=1/(НП:П)$	Снижение в динамике	Кил – коэффициент налогового леввериджа; НП – общая сумма налогов предприятия; П – прибыль до налогообложения

Таблица 15

МЕТОДИКА РАСЧЕТА РЕАЛЬНОЙ (ЭФФЕКТИВНОЙ) НАЛОГОВОЙ СТАВКИ (EFFECTIVE TAX RATE ETR)

Показатель	Методика расчета	Нормативное значение	Оценка		
			меньше нормы	больше нормы	
Реальная ставка по налогу на прибыль (ЕТР_{ип})	$ЕТР_{ип} = ТНП/Ндо$	До 0,2	Положительно	Отрицательно	
Реальная ставка по ЕНВД (ЕТР_{енвд})	$ЕТР_{енвд} = ЕНВД/Ндо$	До 0,15	Положительно	Отрицательно	
Реальная ставка по ЕН при упрощенной системе налогообложения	Объект «доходы» (ЕТР_{енд})	$ЕТР_{енд} = ЕН/Д$	До 0,06	Положительно	Отрицательно
	Объект «доходы минус расходы» (ЕТР_{ендр})	$ЕТР_{ендр} = ЕН/Ндо$	До 0,15	Положительно	Отрицательно

где **ТНП** – текущий налог на прибыль; **Ндо** – прибыль до налогообложения; **ЕНВД** – сумма единого налога на вмененный доход; **ЕН** – сумма единого налога при упрощенной системе налогообложения; **Д** – общая сумма доходов организации

Данные, полученные при расчетах коэффициентов, представленных в табл. 15, будут положительно интерпретироваться при значениях ниже нормативных, причем тенденция на снижение значений данных показателей будут свидетельствовать о повышающейся эффективности управления налоговой нагрузкой.

Некоторые ученые придерживаются мнения, что налоговую нагрузку следует рассчитывать и оценивать ее эффективность используя показатели, характеризующие сумму фактически уплаченных налогов и состояние денежных потоков хозяйствующего субъекта. В этой связи вызывает интерес методика Ю.В. Гусаровой [7], которая изначально предполагалась к применению в отношении предприятий промышленности.

Однако была адаптирована автором к применению в отношении малых предприятий без отраслевой привязки. В результате, опираясь на значения показателей удельной налоговой нагрузки и удельного денежного потока, можно определить принадлежность малого предприятия к одной из классификационных групп предприятий, охарактеризованных в табл.16.

Методика расчета удельной налоговой нагрузки, удельного денежного потока и шкала количественной и качественной оценки их значений представлены в табл. 17.

При интерпретации полученных значений показателей положительной оценки будет заслуживать внимания повышение уровня удельного денежного

потока и снижение уровня удельной налоговой нагрузки.

Для расчета показателей и определения принадлежности предприятия к той или иной группе можно использовать табл.18.

Таблица 16

КЛАССИФИКАЦИЯ И ХАРАКТЕРИСТИКА ПРЕДПРИЯТИЙ ПО ПОКАЗАТЕЛЮ УДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И УДЕЛЬНОГО ДЕНЕЖНОГО ПОТОКА [7]

Классификационная группа предприятия	Характеристика классификационной группы предприятия	Значение показателя в интервале	
		Удельная налоговая нагрузка	Удельный денежный поток
Несостоятельный бизнес	Неэффективные и неперспективные предприятия. Нуждаются в государственной поддержке		0-0,3
Аутсайдеры бизнеса	Низкоэффективные предприятия. Демонстрируют низкие показатели общественной и коммерческой эффективности, нуждаются в государственной поддержке	0-0,01	0,31-0,6
Недобросовестный бизнес	Высокоэффективные предприятия. Большая часть доходов предприятия распределяется в пользу собственников. Не нуждаются в государственной поддержке		0,61-1,0
Неэффективный бизнес	Низкоэффективные предприятия. Демонстрируют низкие показатели общественной и коммерческой эффективности. Нуждаются в государственной поддержке	0,011-0,03	0-0,3
Преуспевающий бизнес	Эффективные предприятия, нуждающиеся в государственной поддержке с целью стимулирования перехода в группу Идеалы бизнеса и предотвращения сползания в более низкие сегменты	0,011 и более	0,031-1,0
Альтруисты бизнеса	Предприятия, распределяющие большую часть доходов в пользу общества в лице наемных работников и бюджета, характеризуются низким предпринимательским доходом, не привлекательны для внешних инвесторов. Характеризуются высокой потребностью в государственной поддержке	0,031 и более	0-0,3
Идеалы бизнеса	Высокоэффективные предприятия, не нуждающиеся в государственной поддержке. Предприятия, обеспечивающие высокий общественный и предпринимательский доход		0,61-1,0

Блок «Анализ эффективности применяемого налогового режима»

Данный блок анализа позволяет оценить эффективность применяемого налогового режима по отношению к другим режимам, о применении которых малое предприятие имеет право заявить при условии соответствия установленным законодательством критериям для перехода.

Для оценки эффективности применяемого налогового режима может быть использован коэффициент эффективности применяемого налогового режима **КЭНР**, расчет которого можно осуществить по следующей формуле:

$$КЭНР = (НПфнр - НПпнр) / ВБ, \tag{7}$$

где **НПфнр** – сумма налоговых платежей фактически применяемого налогового режима; **НПпнр** – сумма налоговых платежей, при налоговом режиме, на который планируется осуществить переход; **ВБ** – выручка-брутто.

Таблица 17

МЕТОДИКА РАСЧЕТА И ОЦЕНКИ УДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И УДЕЛЬНОГО ДЕНЕЖНОГО ПОТОКА [7]

Показатель	Удельная налоговая нагрузка УНН	Удельный денежный поток УДП
Формула расчета	$УНН = \frac{\sum H}{ВР}$	$УДП = \frac{ЧДП}{ВР} ;$ $ЧДП = ДС^{н} + ДС^{ом}$
Условные обозначения	$\sum H$ – сумма всех прямых налогов, уплачиваемых организацией за период, включая платежи во внебюджетные фонды и НДСФЛ, руб.; ВР – выручка от реализации за период, в руб.	ЧДП – чистый денежный поток (приток и отток денежных средств и их эквивалентов); ВР – выручка от реализации за период, в руб.; ДС^н – денежные средства на начало периода, в руб.; ДС^п – приток денежных средств за период, в рублях; ДС^{ом} – отток денежных средств за период, в руб.
Шкала оценки	0-0,01 – низкий уровень удельной налоговой нагрузки; 0,011-0,03 – средний уровень удельной налоговой нагрузки; 0,031 и более – высокий уровень налоговой нагрузки. Повышение уровня оценивается отрицательно	0-0,3 – низкий уровень удельного денежного потока; 0,31-0,6 – средний уровень удельного денежного потока; 0,61 и более – высокий уровень удельного денежного потока
Критерии оценки	Повышение уровня оценивается отрицательно	Повышение уровня оценивается положительно

При интерпретации данного показателя рекомендация о переходе на иной режим целесообразна при положительном значении показателя от 0,05 и более, при значении ниже 0,05, и особенно при отрицательном значении показателя не следует принимать решения о смене налогового режима, а резервы для

снижения налоговой нагрузки искать в области применения иных налоговых мер государственной поддержки малых предприятий. Алгоритм принятия управленческого решения о смене налогового режима либо его сохранении, но активизации применения иных мер государственной поддержки представлен на рис. 3.

Таблица 18

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИНАДЛЕЖНОСТИ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ К КЛАССИФИКАЦИОННОЙ ГРУППЕ, СОГЛАСНО ЗНАЧЕНИЮ УДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И УДЕЛЬНОГО ДЕНЕЖНОГО ПОТОКА [7]

Показатель	Знак влияния	Сумма
1. Чистая прибыль, руб.	+	Данные
2. Начисленная амортизация, руб.	+	Данные
3. Увеличение запасов, руб.	-	Данные
4. Уменьшение запасов, руб.	+	Данные
5. Увеличение дебиторской задолженности, руб.	-	Данные
6. Уменьшение дебиторской задолженности, руб.	+	Данные
7. Увеличение кредиторской задолженности, руб.	+	Данные
8. Уменьшение кредиторской задолженности, руб.	-	Данные
9. Изменение денежных средств в результате текущей деятельности, руб. (стр. 1 + стр. 2 – стр. 3 + стр. 4 – стр. 5 + стр. 6 + стр. 7 – стр. 8)	x	Данные
10. Выручка от продаж, руб.	x	Данные
11. Налоговая нагрузка, руб.	x	Данные
12. Удельная налоговая нагрузка, руб. (стр. 11 / стр. 10)	x	Данные
13. Удельный денежный поток, руб. (стр. 9 / стр. 10)	x	Данные
14. Оценка уровня удельной налоговой нагрузки, руб. (см. табл. 17)	x	Данные
15. Оценка уровня удельного денежного потока, руб. (см. табл. 17)	x	Данные
16. Принадлежность к классификационной группе, руб. (см. табл. 16)	x	Данные

Перед тем как перейти к формированию информации и расчету налоговой нагрузки в отношении конкретного налогового режима следует оценить наличие возможности у малого предприятия перехода на него.

Если для перехода на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход малому предприятию достаточно осуществлять вид деятельности на который распространяется действие данного режима, то для перехода на упрощенную систему необходимо соответствие некоторых показателей деятельности установленным законодательством критериям, обобщенным в табл. 19, с помощью которой можно протестировать малое предприятие на наличие возможности перехода.

Таблица 19

КРИТЕРИИ ПЕРЕХОДА НА УСН

Критерий	Значение критерия для перехода на УСН	Значение критерия для сохранения права на УСН	Данные малого предприятия
Выручка за 9 месяцев года, предшествующих переходу на УСН, без НДС, руб.	45 000 000 * Кд	60 000 000 * Кд (за год)	Соответствует
Среднесписочная численность, чел.	До 100	До 100	Соответствует
Наличие филиалов	Не допускается	Не допускается	Соответствует
Доля участия в уставном капитале других лиц, %	До 25	До 25	Соответствует
Остаточная стоимость основных средств, руб.	До 100 000 000	До 100 000 000	Соответствует

Кд – коэффициент дефлятор, устанавливается на государственном уровне

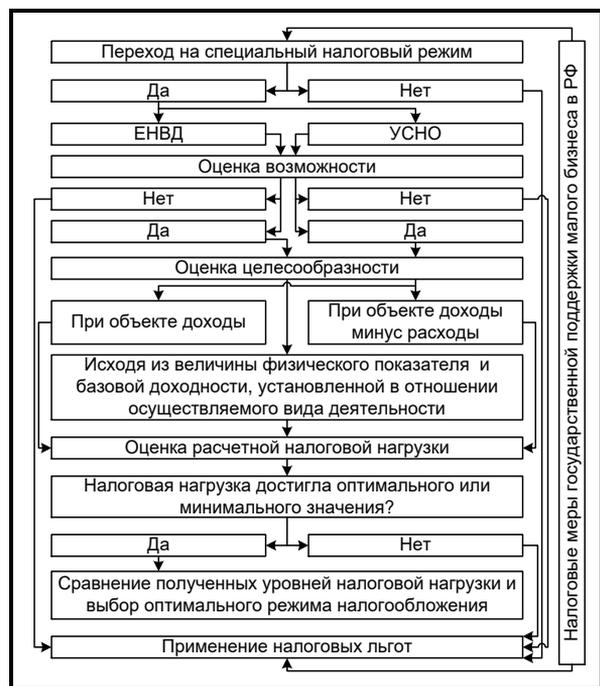


Рис. 3. Алгоритм принятия решения о смене налогового режима либо его сохранении

Таблица 20

АЛГОРИТМ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ УСН

Показатель	Объект	
	доход	доход минус расход
1. Доход, руб. (по данным трансформации)	Данные	Данные
2. Расход, руб. (по данным трансформации)	-	Данные
3. Налоговая база, руб.	Стр. 1	Стр. 1 – стр. 2
4. Ставка налога, %	6	15
5. Сумма налога, руб.	Стр. 3 * стр. 4	Стр. 3 * стр.

Таблица 21

АЛГОРИТМ РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ РАССМОТРЕНИИ ВОЗМОЖНОСТИ ПЕРЕХОДА НА СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕНВД

Показатель	Объект	
	доход	доход минус расход
		4
6. Ставка минимального налога, %	–	1
7. Сумма минимального налога, руб.	–	Стр. 1 * стр. 6)
8. Вычет по налогу, руб. (страховые взносы во внебюджетные фонды)	Данные (но не более 50% суммы из стр. 5)	–
9. Сумма налога к уплате, руб.	Стр. 5 – стр. 8	Большая по значению из стр. 5 или 7
10. Страховые взносы во внебюджетные фонды, руб.	Данные	Данные
11. Транспортный налог, руб.	Данные	Данные
12. Земельный налог, руб.	Данные	Данные
13. Прочие налоги и доначисления, руб.	Данные	Данные
14. Абсолютная налоговая нагрузка, руб.	Стр. 9 + стр. 10 + стр. 11 + стр. 12 + стр. 13	Стр. 9 + стр. 10 + стр. 11 + стр. 12 + стр. 13

Если все показатели малого предприятия соответствуют, то далее следует перейти к процедуре трансформации учетных данных из среды бухгалтерского учета (сформированных по методу начисления) в среду налогового учета (формируемых по кассовому методу с наличием специфики в признании расходов). Расчет абсолютной налоговой нагрузки можно провести, используя табл. 20.

Расчет абсолютной налоговой нагрузки малого предприятия при системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход можно осуществить, используя табл. 21.

При принятии обоснованного управленческого решения о смене налогового режима либо его сохранении следует опираться на сводные данные из табл. 22, включающие информацию о фактической налоговой нагрузке малого предприятия (см. табл. 13) и расчетной при разных вариантах налоговых режимов (табл. 20 и 21).

Наименование показателя	Значение показателя
1. Базовая доходность на единицу физического показателя, руб.	Данные
2. Физический показатель за октябрь, кв. м	Данные
3. Физический показатель за ноябрь, кв. м	Данные
4. Физический показатель за ноябрь, кв. м	Данные
5. Коэффициент дефлятор	Данные
6. Коэффициент, учитывающий специфику предпринимательской деятельности	Данные
7. Налоговая база, руб. (стр. 1 * стр. 2 * стр. 3 * стр. 4 * стр. 5 * стр. 6)	Данные
8. Ставка налога, %	Данные
9. Сумма налога за квартал (стр. 7 * стр.8), руб.	Данные
10. Сумма налога за год, руб. (стр. 9 * 4)	Данные
11. Сумма принятых в уменьшение ЕНВД оплаченных платежей во внебюджетные фонды, включая выплаченные пособия по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, руб.	Данные
12. Налог, подлежащий перечислению в бюджет за год (стр. 10 – стр. 11), руб.	Данные
13. Суммы страховых взносов во внебюджетные фонды, руб.	Данные
14. Транспортный налог, руб.	Данные
15. Земельный налог, руб.	Данные
16. Прочие налоги и доначисления, руб.	Данные
17. Абсолютная налоговая нагрузка, руб. (стр. 12 + стр. 13 + стр.14 + стр. 15 + стр. 16)	Данные

Опираясь на значение коэффициента эффективности применяемого налогового режима, можно выбрать наиболее привлекательный для малого предприятия.

Таблица 22

СВОД ДАННЫХ ОБ АБСОЛЮТНОЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКЕ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ РАЗНЫХ ВАРИАНТАХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

Показатель	Налоговый режим			
	Общий (фактически применяемый)	ЕНВД	Упрощенный (объект доход)	Упрощенный (объект доход минус расход)
А	1	2	3	4
1. Абсолютная налоговая нагрузка	Данные (табл. 13)	Данные (табл.21)	Данные (табл. 20)	Данные (табл. 20)
2. ВБ – выручка-брутто, общего режима, руб.	Данные			
3. Коэффициент эффективности применяемого налогового режима	–	(Стр. 1 гр. 1 – стр. 1 гр.2) / стр. 2	(Стр. 1 гр. 1 – стр. 1 гр. 3) / стр. 2	(Стр. 1 гр. 1 – стр. 1 гр. 4) / стр. 2

Таким образом, в данной статье сделана попытка обобщить, структурировать и развить аналитический и методический инструментарий оценки и анализа налоговой нагрузки, с акцентом на специфику субъектов малого бизнеса, во многом предопределяющих качество управленческих решений, принимаемых в сфере налогового менеджмента.

Литература

1. О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] :

- приказ Федер. налоговой службы РФ от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333 (ред. от 22 сент. 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Алиев Б.Х. Налоговая нагрузка как фактор экономического роста предприятия [Текст] / Б.Х. Алиев, Ш.М. Исаева // Финансы и кредит. – 2013. – №36. – С. 29-34.
 4. Бородина А.С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели [Текст] / А.С. Бородина // Налоги и налогообложение. – 2011. – №6. – С. 189-194.
 5. Горячева О.П. Экспресс-аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций: методические указания [Текст] / О.П. Горячева, О.В. Конева. – Красноярск, 2010. – 78 с.
 6. Гофман А.П. Методика оценки налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса в границах «налогового коридора» [Текст] : автореф. дисс... канд. экон. наук : 08.00.10 / А.П. Гофман // Ивановский госуд. химико-техн. ун-т. – Иваново, 2008. – 19 с.
 7. Гусарова Ю.В. Метод классификации предприятий промышленности по показателю налоговой нагрузки [Электронный ресурс] / Ю.В. Гусарова // Труды МАИ. – 2010. – Вып. 38. URL: http://www.mai.ru/upload/iblock/b0a/38_35-rus.pdf.
 8. Конева О.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления налоговой нагрузкой малого предприятия URL: : монография / О.В. Конева. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2016. – 252 с.
 9. Кадушин А.Н. Насколько сильно налоговое бремя в России (попытка количественного анализа) [Текст] / А.Н. Кадушин, Н.М. Михайлова // Финансы. – 2005. – №7. – С. 13-19.
 10. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты [Текст] / Е.А. Кирова // Финансы. – 1998. – №9. – С. 30-37.
 11. Крейннина М.Н. Влияние налоговой системы на финансовое состояние предприятий [Текст] / М.Н. Крейннина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2007. – №4. – С. 67-73.
 12. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий [Текст] / М.И. Литвин // Финансы. – 1998. – №5. – С. 27-33.
 13. Минаков А.В. Налоговая нагрузка и ее связь с экономической безопасностью [Текст] / А.В. Минаков // Экономический анализ: теория и практика. – 2003. – №9. – С. 66-72.
 14. Миронова О.А. О сущности налоговой политики, налогового администрирования и налогового менеджмента [Текст] / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханатеев // Инновационное развитие экономики. – 2014. – №4. – С. 13-18.
 15. Островенко Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: Обобщающие и частные показатели системы [Текст] / Т.К. Островенко // Аудиторские ведомости. – 2009. – №9. – С. 26-33.
 16. Сацук Т.П. Информационные технологии в финансовом менеджменте компании [Текст] / Т.П. Сацук // Вестн. Красноярского госуд. аграрн. ун-та. – 2014. – №1. – С. 30-33.
 17. Соловьева Н.А. Методика экспресс-анализа финансового состояния коммерческой организации [Текст] / Н.А. Соловьева, О.Ю. Дягель // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №2. – С. 161-168.
 18. Соловьева Н.А. Методика экспресс-анализа результатов деятельности коммерческой организации [Текст] / Н.А. Соловьев, О.Ю. Дягель // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №6. – С. 39-46.
 19. Соловьева Н.А. Методика экспресс-анализа результатов деятельности коммерческой организации [Текст] / Н.А. Соловьева, О.Ю. Дягель // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №1. – С. 63-69.

20. Филобокова Л.Ю. Налоговая система как фактор трансформации национальной экономики к устойчивому развитию и методические подходы к оценке ее эффективности [Текст] / Л.Ю. Филобокова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №16. – С. 21-27.
21. Шальнева М.С. Налоговая нагрузка: способы ее определения и возможности оптимизации [Текст] / М.С. Шальнева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №44. – С. 52-59.

Ключевые слова

Налоговая нагрузка; малое предпринимательство; аналитическое обеспечение; методика налогового анализа; экспресс-анализ; условно-постоянная налоговая нагрузка; условно-переменная налоговая нагрузка; налоговый режим; алгоритм; налоговый менеджмент; управленческое решение.

Конева Ольга Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

Развитию малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации способствуют создаваемые для них условия ведения деятельности и меры государственной поддержки. С методологической точки зрения управлению малыми предприятиями необходим новый инструментальный подход к анализу налоговых показателей, который позволит формировать качественную информацию и принимать объективные управленческие решения. В статье рассматривается авторский подход к разработке и совершенствованию такого инструментария.

В статье изложена последовательность выполняемых работ для получения достоверной информации о налоговой нагрузке. В частности, рассматривается авторская модель экспресс-анализа налоговой нагрузки, включающая четыре основных этапа, каждый из которых подробно охарактеризован и использование которых продемонстрировано на выбранной системе показателей для анализа и оценки. Каждый этап экспресс-анализа налоговой нагрузки можно считать отдельной методикой, универсальность которой делает ее применимой не только в системе управления малыми предприятиями, но и другими хозяйствующими субъектами. Особенно это касается анализа показателей налоговой нагрузки и анализа эффективности управления налоговой нагрузкой, определяемой с позиции влияния на финансовые результаты деятельности.

Заслуживает внимания теоретическая систематизация моделей расчета общей налоговой нагрузки предприятия, позволяющая видеть ее сильные и слабые стороны, а также предложенная авторская модель анализа эффективности управления налоговой нагрузкой, включающая в качестве отдельного инструмента факторный анализ налоговых обязательств.

Автору удалось отразить новые направления использования налогового анализа для получения информации об эффективности управления налоговой нагрузкой хозяйствующего субъекта. Отмеченное позволяет сделать вывод о том, что в статье Конева О.В. рассмотрены актуальные и востребованные практикой вопросы реализации налоговой политики в системе управления малыми предприятиями, разработаны универсальные методические подходы, применимые в практике управления российских организаций.

Миронова О.А., д.э.н., профессор, заслуженный деятель науки Республики Марий Эл, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности Поволжского государственного технологического университета, г. Йошкар-Ола.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ