

## ХАРАКТЕР И ОСОБЕННОСТИ ПРОЦЕДУРЫ БИЗНЕС-АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ НАЛОГОВОЙ СОСТОЯТЕЛЬНОСТИ ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ АПК

---

Роман Викторович Нуждин<sup>1</sup>  
Лариса Викторовна Брянцева<sup>2</sup>  
Елена Петровна Борщевская<sup>3</sup>  
Наталья Игоревна Пономарева<sup>1</sup>  
Марина Михайловна Пухова<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Воронежский государственный университет инженерных технологий

<sup>2</sup>Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

<sup>3</sup>Воронежский государственный университет

Сущность бизнес-анализа и контроля налоговой состоятельности проявляется в использовании совокупности параметров, показателей и индикаторов, являющихся аналитическими и контрольными инструментами и дающих возможность идентифицировать результаты деятельности организации с точки зрения ее состояния как добросовестного налогоплательщика. Проанализированы значимые элементы методических процедур, являющиеся целепригодными для бизнес-анализа и контроля различных сторон налоговой состоятельности налогоплательщиков, в том числе перерабатывающих организаций АПК. С использованием индикативного подхода изучены значения пороговых показателей налоговой нагрузки и рентабельности в нормативно-правовых актах и информационно-разъяснительных материалах. Установлено существенное превышение значений пороговой налоговой нагрузки и рентабельности активов по производству пищевых продуктов – соответственно в 2,7 и 1,24 раза за 2012–2017 гг. (аналогично по обрабатывающим производствам). В то же время негативное отклонение фактической налоговой нагрузки по восьми перерабатывающим организациям сахарного производства Воронежской области за этот период было постоянным, в среднем составляло 13,8 пункта и имело тенденцию к увеличению, несмотря на рентабельную деятельность. На основании данных проведенного анализа сделан вывод о недостаточной обоснованности пороговых значений налоговой нагрузки, сравнение с которой дает искажающее представление о налоговой состоятельности перерабатывающих организаций. Применение полученной информации о выявленных недостатках нормативных правовых документов и результатах бизнес-анализа декларируемых в них ключевых показателей дало возможность сформировать ряд рекомендаций, позволяющих повысить уровень налоговой состоятельности перерабатывающих организаций АПК и избежать конфликтов во взаимоотношениях с налоговыми службами. Сущность рекомендаций заключается в незамедлительном приведении в соответствие формул определения пороговых и фактических значений показателей и изменении методического подхода к исчислению их порогового уровня.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: налоговая состоятельность, нормативное правовое регулирование, перерабатывающие организации, бизнес-анализ, контроль, налоговая нагрузка.

## NATURE AND PECULIARITIES OF PROCEDURES FOR BUSINESS ANALYSIS AND CONTROL OF FISCAL SOUNDNESS OF PROCESSING ORGANIZATIONS OF THE AGRO-INDUSTRIAL COMPLEX

Roman V. Nuzhdin<sup>1</sup>  
Larisa V. Bryantseva<sup>2</sup>  
Elena P. Borshchevskaya<sup>3</sup>  
Natalia I. Ponomareva<sup>1</sup>  
Marina M. Pukhova<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Voronezh State University of Engineering Technologies

<sup>2</sup>Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

<sup>3</sup>Voronezh State University

The essence of business analysis and control of fiscal soundness is manifested in the use of a set of parameters and indicators, which are analytical and control tools and allow identifying the performance results of an organization from the point of view of its status as a conscientious taxpayer. The authors have analyzed the significant elements

of methodological procedures that are suitable for business analysis and control of various aspects of fiscal soundness of taxpayers, including the processing organizations of the Agro-Industrial Complex (AIC). Indicative approach was used to study the values of threshold indicators of tax burden and profitability in legal regulatory acts and awareness-raising materials. The authors have revealed a significant excess of values of threshold tax burden and return on assets for food production similar by processing industries (by 2.7 and 1.24 times, respectively, in 2012-2017). At the same time, for eight sugar-processing organizations of Voronezh Oblast the negative deviation of the actual tax burden during this period was constant averaging 13.8 points with the tendency to increase despite their profitable operation. On the basis of the obtained information it was concluded that the tax burden threshold values were insufficiently substantiated, and their comparison with the actual tax burden gives a distorted idea of fiscal soundness of processing organizations. The application of the obtained information about the identified shortcomings of legal regulatory documents and the results of business analysis of key indicators declared in them allowed formulating a number of recommendations that would increase the level of fiscal soundness of processing organizations in the AIC and avoid conflicts in relations with tax authorities. The essence of these recommendations is to immediately coordinate the formulas for determining the threshold and actual values of indicators and to change the methodological approach to calculating their threshold level.

KEYWORDS: fiscal soundness, regulation, processing organizations, business analysis, control, tax burden.

**Н**алоговая состоятельность организаций является целевым состоянием субъектов хозяйствования, ведущих свою деятельность с оптимальной реализацией налоговых правоотношений. Сущность бизнес-анализа и контроля налоговой состоятельности, таким образом, проявляется в использовании совокупности параметров, показателей и индикаторов, являющихся аналитическими и контрольными инструментами и дающими возможность идентифицировать результаты деятельности организации с точки зрения ее состояния как добросовестного налогоплательщика. Современная практика государственного регулирования инструментов анализа и контроля деятельности организаций, охватывающая несколько десятилетий, использует множество методических процедур, в разнородных направлениях позволяющих выявить уровень состоятельности системы налогообложения [1–10]. Учитывая жесткость влияния факторов внешней и со-пряженной среды на условия и результаты экономической деятельности организаций, целесообразно установить, какие методические процедуры являются ключевыми в ходе бизнес-анализа и контроля налоговой состоятельности этих субъектов хозяйствования.

Эволюционный взгляд на содержательные характеристики действующих в России нормативных правовых актов и информационно-разъяснительных документов (1993–2017 годы), дающих возможность по формальным признакам выполнить отдельные методические процедуры оценки состоятельности налоговых отношений, позволяет сформировать следующий их перечень, приведенный в таблице 1. Безусловный интерес перечисленные акты и документы имеют для целей бизнес-анализа и контроля налоговой состоятельности организаций АПК, несмотря на то, что указанные процедуры относятся, в первую очередь, к компетенции налоговых органов.

Учитывая явно выраженный фискальный характер содержания большинства из этих документов, необходимо отметить, что освоение организациями методических подходов к выполнению бизнес-анализа и контроля приведенных в них параметров, показателей и индикаторов даст возможность менеджменту субъектов хозяйствования превентивно:

- выявлять экономические области, снижающие налоговую состоятельность и нуждающиеся в совершенствовании;
- устанавливать приоритеты действий по устранению фактов и явлений, способствующих в будущем возникновению судебных споров и нежелательных конфликтов с налоговыми службами;
- разрабатывать конкретную и целеориентированную систему мероприятий, направленных на снижение влияния негативного воздействия факторов и условий, препятствующих обеспечению налоговой состоятельности [8–10].

Для этого организациям необходимо, прежде всего, опираясь на отдельные ключевые информационно-аналитические правила, изложенные в перечисленных актах и документах, постоянно (не менее одного раза в квартал) проводить оценку собственной

налоговой состоятельности с тем, чтобы не допустить сокращения ее уровня, приемлемого с точки зрения сбалансированности организационных и государственных интересов.

В таблице 1 приведены значимые элементы методических процедур, являющиеся, по нашему мнению, целепригодными для бизнес-анализа и контроля различных сторон налоговой состоятельности налогоплательщиков, в том числе перерабатывающих организаций АПК.

Все акты и документы рассмотрены нами в следующем контексте: название, ключевые методические процедуры (правила), фискальная цель, возможности для организации. В каждом нормативном правовом акте и информационно-разъяснительном документе имеется определенная методическая информация, включающая процедуры бизнес-анализа и контроля соответствующего числа показателей, как правило, финансового характера, имеющих прямое или косвенное отношение к системе налоговых обязательств организаций. Очевидно, что столь многогранная и многоаспектная, оформленная методически, потребность налоговых служб в удовлетворении своих фискальных запросов вызвана также тем, чтобы налогоплательщики стремились не только легализовать свои налоговые уплаты, тем самым обеспечивая необходимый уровень своей налоговой состоятельности, но и демонстрировали высокий уровень социальной ответственности.

Рассмотрим положения отдельных нормативных правовых актов более детально.

В современных условиях экономическая деятельность перерабатывающих организаций АПК, в том числе сахарного производства, сопряжена с множеством трудностей, вызванных необходимостью своевременного реагирования на изменения, вносимые в Налоговый кодекс РФ, распоряжения и разъяснения Федеральной Налоговой Службы РФ, учитывающие, прежде всего, интересы государственных налоговых органов.

С одной стороны, можно констатировать определенную нестабильность отдельных элементов существующей налоговой системы, противоречивость и непроработанность некоторых элементов распоряжений и разъяснений Федеральной Налоговой Службы (ФНС). С другой стороны, многие методические положения, содержащиеся в нормативных правовых документах, предоставляют организациям экономически выгодные инструменты и подходы к: выбору налоговых режимов; исчислению и уплате налогов; оптимизации налогового бремени и сокращению налоговых рисков, что уменьшает величину налоговых обязательств, не снижая при этом уровень их налоговой состоятельности.

В 2007 г. принята «Концепция системы планирования выездных налоговых проверок», направленная на формирование единой системы планирования выездных налоговых проверок и обеспечение высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, совершенствование аналитической и контрольной работы налоговых органов. В концепции представлен новый подход к выбору организаций для проведения выездных налоговых проверок, в соответствии с которым процесс стал открытym и общедоступным, основанным на отборе налогоплательщиков по нормативным критериям налогового риска.

Концепцией предусмотрено четыре группы направлений анализа и контроля показателей и параметров деятельности организаций, включающих следующие:

- 1) суммы исчисленных и уплаченных налоговых обязательств и их изменения;
- 2) основные показатели бухгалтерской/налоговой отчетности;
- 3) факторы, воздействующие на формирование величины налоговой базы;
- 4) самостоятельная оценка налогоплательщиком рисков по результатам своей экономической деятельности по критериям, в том числе анализ налоговой нагрузки, рентабельности проданной продукции, активов, которые должны быть не ниже их порогового уровня по конкретному виду деятельности.

**Таблица 1. Характеристика методических процедур бизнес-анализа и контроля налоговой состоятельности в нормативных правовых актах и информационно-разъяснительных документах**

Документ	Ключевые методические процедуры (правила)	Фискальная цепь	Возможность для организации
1	2	3	4
1. Письмо Министерства экономики РФ от 16.09.1993, № АШ-598/6-210	<p>Аналитические и оценочные процедуры реализуются в 2 этапа.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Анализ и оценка двух критериев несостоятельности – отношения заемных и собственных средств и общего коэффициента покрытия;</li> <li>2) Анализ и оценка экономического состояния: право собственности, формирование уставного капитала, состав финансирования, потенциал производства, связь кадров и сбыта, состав кадров, заработная плата, общественная инфраструктура, штрафные санкции.</li> </ol>	<p>Определяются бесперспективные предприятия, к которым возможно применение реорганизационных и ликвидационных процедур.</p>	<p>Налогоплательщик может обосновать необходимость оказания государственной поддержки и санаций для повышения уровня налоговой состоятельности.</p>
2. Приказ Министерства экономики РФ от 01.10.1997, № 118	<p>Аналитические и оценочные процедуры реализуются через группу показателей:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) коэффициент покрытия, срочная ликвидность, ликвидность при мобилизации средств;</li> <li>2) соотношение заемных и собственных средств, обеспеченность собственными средствами, маневренность;</li> <li>3) интенсивность использования ресурсов – рентабельность чистых активов, рентабельность продукции, ресурсоемкость;</li> <li>4) деловой активности – обрачиваемость оборотного и собственного капитала.</li> </ol>	<p>Разрабатываются рекомендации по реформе деятельности предпринятия (организации) в целях оказания помощи руководителям по проведению мероприятий, направленных на улучшение управления, повышение эффективности бизнеса, улучшение финансово-экономических результатов.</p>	<p>Налогоплательщик может принять решение о реструктуризации бизнеса, взаменуяvat финансовоую стратегию и тактику, снять противоречия между своими интересами и фискальными интересами государства и повысить уровень налоговой состоятельности.</p>
3. Приказ ФСФО РФ от 23.01.2001, № 16	<p>Аналитические и оценочные процедуры предусматривают использование 5 групп показателей:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) общие – средняя выручка за месяц, доля денежных средств в выручке, средняя численность работающих;</li> <li>2) показатели платежеспособности;</li> <li>3) показатели деловой активности, доходности, финансового результата;</li> <li>4) показатели эффективности использования внеоборотного капитала;</li> <li>5) показатели использования обязательств перед Пенсионным фондом.</li> </ol>	<p>Осуществляется экспертиза и составляется заключение о финансовом состоянии организации, в том числе об исполнении обязательств перед бюджетами</p>	<p>Налогоплательщик может выполнить самомниторинг своего финансового состояния и установить уровень налоговой состоятельности.</p>
4. Рекомендации Госкомстата РФ от 28.11.2002	<p>Аналитические и оценочные процедуры реализуются в 4 этапа (29 показателей):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) показатели стоимости имущества и источников его формирования – структура активов, структура источников, изменение активов и их источников;</li> <li>2) показатели платежеспособности и финансовой устойчивости (ФУ) – соотношение собственных и заемных средств, коэффициенты автономии, маневренности, капитализации, абсолютной и текущей ликвидности, величина чистых активов;</li> <li>3) показатели финансовых результатов, эффективности использования, продукции, общая, чистая;</li> <li>4) показатели, оценивающие финансовое состояние.</li> </ol>	<p>Органы исполнительной власти обеспечиваются объективной оперативной и достоверной информацией о результатах государственной экономической политики с точки зрения взаимосвязи финансового состояния организаций и формирования бюджета.</p>	<p>Налогоплательщик обеспечивается методологией анализа своей деятельности для контроля и принятия управленческих решений, в том числе относительно уровня налоговой состоятельности.</p>

**Продолжение табл. 1**

1	2	3	4
5. Постановление Правительства РФ от 25.06.2003, № 367	<p>Аналитические и оценочные процедуры предусматривают использование различных коэффициентов:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) платежеспособности – абсолютная и текущая ликвидность, обеспечение обязательств активами, платежеспособность по обязательствам;</li> <li>2) автономии, обеспеченности собственными оборотными средствами, доли задолженности в совокупных активах;</li> <li>3) рентабельности активов, нормы чистой прибыли.</li> </ol>	<p>Арбитражным управляющим устанавливаются возможности (невозможность), восстановления платежеспособности должника и обосновывается целесообразность введения в отношении должника соответствующей процедуры банкротства.</p>	Налогоплательщик может выполнить оценку своего финансового состояния, оценив угрозу банкротства и уровень налоговой состоятельности.
6. Постановление Правительства РФ от 30.01.2003, № 51	<p>Аналитические и оценочные процедуры предусматривают использование 5 групп коэффициентов финансовой устойчивости:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) абсолютной ликвидности;</li> <li>2) критической оценки;</li> <li>3) текущей ликвидности;</li> <li>4) обеспеченности собственными средствами;</li> <li>5) финансовой независимости.</li> </ol> <p>Реструктуризация долгов включает отсрочку в количестве лет, зависящих от отнесения производителя к соответствующей группе финансовой устойчивости.</p>	<p>Налоговыми органами устанавливаются базовые условия реструктуризации долгов и списания сумм пеней и штрафов.</p>	Налогоплательщик, определив группу своей финансовой устойчивости, может получить право на реструктуризацию долгов по пакетам в бюджет, в т. ч. пеням и штрафам за несвоевременное перечисление НДФЛ, и повысить уровень налоговой состоятельности.
7. Приказ ФНС РФ от 23.07.2009, № ММ-8-1/24дсп@	<p>Аналитические и оценочные процедуры реализуются в 5 этапов:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) сбор информации о налогоплательщике;</li> <li>2) анализ информационной базы, оценка ее достаточности;</li> <li>3) анализ доходов и величины имущества организации;</li> <li>4) анализ пороговых точек налогового контроля и выяснение суммы предполагаемых донативенных налогов;</li> <li>5) разработка новых направлений и выработка оптимальной политики действий в случае выездной налоговой проверки.</li> </ol>	<p>Осуществляется предварочный анализ налоговыми органами как комплекс контрольных процедур, направленных на обеспечение эффективного проведения выездной проверки, сбор и анализ информации.</p>	Налогоплательщик может принять стратегию действий в ходе предстоящей налоговой проверки и повлиять на вектор налоговой состоятельности.
8. Приказ ФНС РФ от 30.05.07, № ММ-3-06/3333@	<p>Аналитические и оценочные процедуры предусматривают использование 9 критериальных показателей для обоснования проведения выездных налоговых проверок</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) налоговая нагрузка – ниже среднего уровня;</li> <li>2) наличие убытков в нескольких налоговых периодах;</li> <li>3) наличие значительных сумм налоговых вычетов по данным налоговой отчетности;</li> <li>4) темпы динамики расходов выше темпов динамики доходов от про даж;</li> <li>5) среднемесячный размер оплаты труда ниже порогового уровня по соответствующему виду экономической деятельности;</li> <li>6) система договорных отношений не способствует достижению бизнес-цели;</li> <li>7) non представление разъяснений на постановление налогового органа о нахождении несоответствия показателей деятельности;</li> <li>8) наличие существенных отклонений показателей рентабельности от уровня нормативных значений;</li> <li>9) высокие налоговые риски.</li> </ol>	<p>Применяются налоговыми органами в ходе отбора субъектов хозяйствования для проведения налоговых проверок (выездных).</p>	Налогоплательщик может preventивно оценить финансовые риски по результатам своей экономической деятельности и осуществить соответствующие мероприятия для обеспечения необходимого уровня налоговой состоятельности.

**Окончание табл. 1**

1	2	3	4
9. Приказ ФНС от 25.07.2013, № АС-4-2/13622	<p><b>Аналитические и оценочные процедуры реализуются в 2 этапа.</b></p> <p>1. Общий анализ деятельности организаций учета, внутреннего контроля.</p> <p>2. Анализ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- налоговых деклараций;</li> <li>- приказов об учетной politike для целей налогообложения,</li> <li>- движение денежных средств,</li> <li>- документов строгой отчетности,</li> <li>- налоговых последствий и возможностей получения необоснованной налоговой выгоды.</li> </ul> <p>При этом выявляются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- внераализационные доходы, увеличивающие налоговую базу;</li> <li>- нетипичные и нестандартные финансовые операции.</li> </ul>	<p>Проводится контроль соблюдения действующего законодательства о налогах и сборах и выносится решение о проведении налоговой проверки (выездной).</p>	<p>Налогоплательщик может самостоятельно оценить свою деятельность и не допустить выездной налоговой проверки.</p>
10. Приказ Министерства экономического развития РФ от 18.04.2011, № 175	<p><b>Аналитические и оценочные процедуры реализуются в 2 этапа.</b></p> <p>1. Оценивается платежеспособность (<math>C_n</math>).</p> <p>2. Оценивается коэффициент текущей ликвидности (<math>K_t</math>).</p> <p>Если <math>C_n \leq 3</math> мес. или <math>K_t \geq 1</math>, то угроза появления признаков несостоятельности отсутствует.</p> <p>Если <math>C_n &gt; 3</math> мес. при <math>K_t &lt; 1</math>, то оцениваются:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) величина налога, которая позволяет предоставить отсрочку или рассрочку,</li> <li>2) величина краткосрочных заемных средств и кредиторской задолженности,</li> <li>3) суммы кредиторской задолженности за вычетом величины налога, на которую можно предоставить отсрочку или рассрочку;</li> <li>4) финансовые результаты отчетного периода;</li> <li>5) суммы безнадежных поступлений за три месяца, предшествующие подаче заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки.</li> </ol> <p>Если значения по п. 5 ≤ п. 2 и п. 5 ≥ п. 3, то угроза возникновения признаков несостоятельности отсутствует.</p> <p>Во всех остальных случаях существует угроза появления признаков несостоятельности.</p>	<p>Устанавливается наличие угрозы возникновения признаков несостоятельности налогоплательщика в случае единовременной уплаты им налога с целью решения вопроса о предоставлении отсрочки или рассрочки и обеспечения в будущем поступления налогов в полном объеме.</p>	<p>Налогоплательщик может прописовать возникновению угрозы налоговой несостоятельности, а также имеет право на получение налогового кредита.</p>
11. Письмо ФНС от 25.07.2017, № ЕД-4-15/14490	<p><b>Аналитические и оценочные процедуры предусматривают проведение анализа 4 групп показателей:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) показателей (статей) бухгалтерского баланса;</li> <li>2) показателей уровня зарплаты;</li> <li>3) показателей по страховым платежам;</li> <li>4) налоговой нагрузки.</li> </ol>	<p>Формулируются рекомендации организации по устранению нарушений, допущенных при формировании налоговой базы, а также принятию мер, направленных на ликвидацию убыточности и привлечению налогоплательщика к уплате налогов.</p>	<p>Налогоплательщик может самостоятельно исправить нарушения введением своей деятельности и не допустить включения в план выездных налоговых проверок, тем самым повысить уровень налоговой состоятельности.</p>

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

В Письме ФНС № ЕД-4-15/14490@ от 25.07.2017 г. «О работе комиссий по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам» определена цель работы комиссий – обеспечение роста доходов бюджета в виде сумм НДФЛ и страховых взносов. В качестве предмета выступают вопросы, связанные с правильностью формирования налогооблагаемой базы, полнотой исчисления и уплаты сумм налогов и взносов. Поэтому налоговая нагрузка определяется, анализируется и контролируются только как совокупная. При этом анализируются и контролируются отклонения налоговой нагрузки от максимальных значений аналогичных налогоплательщиков и от порогового уровня по виду деятельности.

Содержание выше рассмотренных документов дает однозначное восприятие понятий «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка» (табл. 2).

**Таблица 2. Характеристика понятий «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка»**

Характеристика	Документы ФНС	
	Приказ ФНС РФ № ММ-3-06/333@ (30.05.2007 г.)	Письмо ФНС № ЕД-4-15/14490@ (25.07.2017 г.)
Содержание понятия «налоговое бремя»	Налоговые обязательства, зависящие от количества налогов, налоговых ставок, ограничений	Не содержится
Содержание понятия «налоговая нагрузка»	Совокупная налоговая нагрузка по видам экономической деятельности	Налоговая нагрузка совокупная по видам экономической деятельности и налоговым режимам
Методика определения налоговой нагрузки	Отношение величины уплаченных налогов (по данным отчетности налоговых органов) и выручки организации (по данным Федеральной службы госстатистики)	Общий режим налогообложения: сумма НДС к уплате, налог на прибыль к уплате, акцизов, платежей за пользование природными ресурсами, налога на имущество, транспортному и земельному налогам (к уплате в бюджет) к выручке по данным бухгалтерской отчетности

Следует отметить, что показатели налоговой нагрузки, анализируемые и контролируемые в соответствии с рассмотренными документами ФНС, учитывают интересы причастных сторон: Минфин РФ, ФНС РФ, ИФНС РФ, налогоплательщиков. При этом организации, самостоятельно рассчитывая значения критериальных показателей и обеспечивая соблюдение их необходимого уровня, могут не подвергаться риску включения в план выездных проверок, если уровень фактических значений соответствует среднеотраслевому.

Таким образом, перерабатывающие организации АПК могут установить вероятность выездной налоговой проверки. Для этого они должны, прежде всего, определить возможные причины низкой налоговой нагрузки и отклонений от средних значений по виду экономической деятельности. Наиболее распространенными причинами являются: предоставление значительных сумм займов другим организациям, изменение конъюнктуры рынка, в том числе рост цен на ресурсы, необходимость больших инвестиционных расходов, наличие стейкхолдеров, имеющих признаки недобросовестности и другие.

Помимо показателя налоговой нагрузки ФНС РФ предусматривается в ходе самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков осуществлять анализ и контроль показателей рентабельности проданной продукции и активов (табл. 3).

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

Таблица 3. Характеристика понятия «рентабельность»

Характеристика	Документы ФНС	
	Приказ ФНС РФ № ММ-3-06/333@ (30.05.2007 г.)	Письмо ФНС № ЕД-4-15/14490@ (25.07.2017 г.)
Содержание понятия «рентабельность»	Рентабельность продаж Рентабельность активов	Не содержится
Методика определения рентабельности	Рентабельность продаж – сравнение сальдированного финансового результата от продаж с полной себестоимостью продаж Рентабельность активов – сравнение сальдированного финансового результата со стоимостью активов	Не содержится

Однако в числителе формулы расчета рентабельности проданной продукции рекомендуется использовать показатель сальдированного финансового результата, а в знаменателе – полную себестоимость, что нарушает принцип сопоставимости используемых показателей.

Изложение необходимых способов исчисления налоговой нагрузки и рентабельности проданной продукции в документах ФНС и рассчитанные таким образом средние (нормативные) значения по видам экономической деятельности вызывают некоторые сомнения в их объективности. В частности, имеются определенные различия в методических подходах к расчету налоговой нагрузки в Приказе ФНС № ММ-3-06/333@ и Письме ФНС № ЕД-4-15/14490@. В первом случае она определяется способом «по уплате», во втором – по «отгрузке», то есть фактически определенная налоговая нагрузка должна сопоставляться с пороговым значением по виду соответствующей деятельности, рассчитанным по иной формуле, что нарушает принцип сопоставимости, поскольку полученное отклонение арифметически не будет достоверным. Поэтому мы предлагаем привести в соответствие рассмотренные методические инструменты и внести соответствующие исправления в текст Письма ФНС от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@, чтобы исключить аналитическую противоречивость для пользователей.

Перечисленные обстоятельства дают нам основание провести соответствующую оценку результатов сравнения:

- 1) нормативных показателей налоговой нагрузки, рентабельностей проданной продукции и активов по обрабатывающим производствам в целом, в том числе производству пищевых продуктов;
- 2) фактических и нормативных показателей налоговой нагрузки конкретной группы перерабатывающих организаций.

Нами были проведены специальные расчеты, в ходе которых оценивалась нормативная и фактическая налоговая нагрузка, уровень которой сравнивался с нормативной, рекомендуемой ФНС (табл. 4 и 5).

В 2012–2017 гг. отклонение фактической налоговой нагрузки от нормативной в организациях было отрицательным, причем разрыв, начиная с 2015 г., увеличился в 1,2 раза.

В среднем за 6 лет фактическая налоговая нагрузка организаций возрастила более медленными темпами, чем нормативная; негативное отклонение составило 13,8 пункта от норматива, что нужно признать весьма существенным фактом, снижающим уровень налоговой состоятельности организаций сахарного производства Воронежской области.

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

---

**Таблица 4. Пороговая налоговая нагрузка организаций РФ по видам экономической деятельности (2012–2017 гг.)**

Показатель	Годы						Темпы динамики, % (в среднем за 6 лет)
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
1. Налоговая нагрузка: обрабатывающие производства, всего	7,50	7,20	7,20	7,10	7,90	8,20	101,90
в т. ч. производство пищевых продуктов, %	16,60	19,10	19,40	18,20	19,70	28,20	112,40
2. Рентабельность проданной продукции: обрабатывающие производства, всего, %	11,00	9,50	10,70	12,40	10,50	11,50	101,80
в т. ч. производство пищевых продуктов, %	11,10	10,10	10,20	10,70	9,60	8,40	94,80
3. Рентабельность активов: обрабатывающие производства, всего, %	8,10	4,90	2,30	4,70	6,60	5,50	106,90
в т. ч. производство пищевых продуктов, %	6,80	6,10	5,10	7,00	8,40	7,00	102,80

**Таблица 5. Налоговая нагрузка организаций сахарного производства Воронежской области (2012–2017 гг.)**

Показатель	Годы						Темпы динамики, % (в среднем за 6 лет)
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
1. Налоговая нагрузка (фактическая), %	2,26	2,19	2,35	5,49	7,82	8,21	111,52
2. Налоговая нагрузка (нормативная), %	6,60	19,10	19,40	18,20	19,70	28,20	146,10
3. Отклонение фактической налоговой нагрузки от нормативной, %	-4,34	-16,91	-17,05	-12,71	-11,88	-19,99	165,33

Рассмотренная совокупность аналитических и контрольных процедур, предусмотренных основными документами ФНС, безусловно, соответствует требованиям системы налогового мониторинга, в соответствии с разделом V.2 Налогового кодекса РФ и может быть использована для оценки налоговой состоятельности организаций. В то же время мы считаем необходимым отметить некоторые аспекты методического характера, требующие совершенствования, учитывая результаты выполненной нами оценки отклонений от нормативов.

Рекомендуемые Федеральной налоговой службой аналитические и контрольные инструменты не учитывают разнообразные и многоаспектные условия ведения экономической деятельности, в том числе организаций АПК.

Предлагаемые ФНС формулы расчета средних отраслевых и фактических показателей рентабельности проданной продукции некорректны и противоречивы.

Во-первых, используются отдельные термины, не имеющие аналогов в практике налогообложения и бухгалтерского учета, что приводит к нарушению принципа сопоставимости показателей в некоторых формулах.

Во-вторых, методические подходы к расчету отдельных показателей в нормативных документах и разъяснениях к ним различны. Кроме того, установленную в

настоящее время величину средней налоговой нагрузки по видам экономической деятельности нельзя признать действенным инструментом для проведения анализа и само-контроля налоговой состоятельности перерабатывающими организациями, ввиду агрегированной направленности ее применения: значения приведены для организаций, производящих пищевую продукцию, напитки, табак. Чтобы у организаций появилась реальная возможность эффективно использовать рассмотренные методические инструменты анализа и контроля налогового бремени, налоговой нагрузки, рентабельности продаж и активов, должны быть детализированы уровни средней налоговой нагрузки по видам производств, особенно сезонного характера.

Мы считаем целесообразным скорректировать средние уровни налоговой нагрузки и конкретизировать их в соответствии с содержанием формы 1-НОМ «Начисление и поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности» для обрабатывающих производств, в составе которых целесообразно указать: в том числе производство пищевых продуктов, из них: производство мяса и мясопродуктов; производство молочных продуктов; производство сахара.

Такой подход позволит налоговым органам учесть не только особенности каждого вида перерабатывающих производств (особенно сезонность) для повышения обоснованности и достоверности нормативов, но и даст возможность организациям АПК самостоятельно оперативно оценивать полученные результаты налогообложения и сравнивать их со средними значениями с целью определения уровня своей налоговой состоятельности. Устранение выявленных недостатков методического характера позволяет реализовать требования отечественной налоговой системы относительно добросовестного выполнения организациями своих налоговых обязательств.

# ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

## Библиографический список

1. Аристархова М.К. Характеристика налоговой устойчивости / М.К. Аристархова, М.С. Зуева, А.Ю. Переведенцева // Вестник ЮУрГУ. – 2016. – Т. 10, № 2. – С. 30–37.
2. Варакса Н.Г. Формирование и использование инструментов налогового механизма в рамках стратегии устойчивого развития / Н.Г. Варакса, И.А. Маслова // Управленческий учет. – 2016. – № 5. – С.40–49.
3. Брянцева Л.В. Управление развитием организации как системы / Л.В. Брянцева, Е.С. Макушникова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 1–2 (42). – С. 847–850.
4. Кирина Л.С. Методические аспекты формирования и функционирования налогового менеджмента в организации / Л.С. Кирина, Н.А. Назарова // Финансовый менеджмент. – 2016. – № 2. – С. 119–132.
5. Оробинская И.В. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения горизонтально-интегрированных объединений АПК / И.В. Оробинская // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 10 (112). – С. 730–741.
6. Павлова А.Е. Особенности принятия управленческих решений в системе налогообложения промышленного предприятия / А.Е. Павлова // Управленческий учет. – 2015. – № 10. – С. 79–85.
7. Полозова А.Н. Учетная политика организации для целей налогообложения: особенности формирования / А.Н. Полозова, Л.В. Брянцева // Сахар. – 2014. – № 9. – С. 28–31.
8. Тушева О.А. Основы формирования налоговой культуры / О.А. Тушева // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 5. – С. 12–15.
9. Фальшина Н.А. К вопросу о принципах налогового права / Н.А. Фальшина // Налоги. – 2015. – № 5. – С.5–8.
10. Шадрина М.А. Правовые границы налогового планирования и должностная осмотрительность / М.А. Шадрина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. – № 2. – С. 27–39.

## СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ Принадлежность к организации

Роман Викторович Нуждин – кандидат экономических наук, доцент кафедры теории экономики и учетной политики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий», Россия, г. Воронеж, e-mail: rv.voronezh@gmail.com.

Лариса Викторовна Брянцева – доктор экономических наук, профессор кафедры финансов и кредита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: blv2466@mail.ru.

Елена Петровна Борщевская – кандидат экономических наук, доцент кафедры международной экономики и внешнеэкономической деятельности ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», Россия, г. Воронеж, e-mail: bogah0578@yandex.ru.

Наталья Игоревна Пономарева – кандидат экономических наук, доцент кафедры теории экономики и учетной политики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий», Россия, г. Воронеж, e-mail: rponomareva220387@yandex.ru.

Марина Михайловна Пухова – кандидат экономических наук, доцент кафедры теории экономики и учетной политики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий», Россия, г. Воронеж, e-mail: pumochka19@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 06.03.2019

Дата принятия к печати 26.04.2019

## AUTHOR CREDENTIALS Affiliations

Roman V. Nuzhdin, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Theory of Economics and Accounting Policy, Voronezh State University of Engineering Technologies, Russia, Voronezh, e-mail: rv.voronezh@gmail.com.

Larisa V. Bryantseva, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Finance and Credit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: irimslv@mail.ru.

Elena P. Borshchevskaya, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of International Economics and Foreign Economic Activity, Voronezh State University, Russia, Voronezh, e-mail: bogah0578@yandex.ru.

Natalia I. Ponomareva, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Theory of Economics and Accounting Policy, Voronezh State University of Engineering Technologies, Russia, Voronezh, e-mail: ponoma-reva220387@yandex.ru.

Marina M. Pukhova, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Theory of Economics and Accounting Policy, Voronezh State University of Engineering Technologies, Russia, Voronezh, e-mail: pumochka19@mail.ru.

Received March 06, 2019

Accepted April 26, 2019