УДК 657

Н. И. Андреянова

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГОВЫМ ПЛАТЕЖАМ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Рассмотрена одна из проблем налоговой политики Российской Федерации – взаимосвязь налоговой системы с бухгалтерским учетом расчетов с бюджетом по налогам. Отмечено, что в учете выделяют следующие источники возмещения налоговых платежей: выручка, расходы, финансовый результат (прибыль до налогообложения, налогооблагаемая прибыль, нераспределенная прибыль). Данное положение не позволят однозначно оценить налоговую нагрузку на деятельность налогоплательщика. Кроме того, прямые по экономической сущности налоги подпадают под косвенное налогообложение.

One of the problems of tax policy of the Russian Federation is the relation between the tax system and tax-related budget settlement. There are several traditional sources of tax reimbursement: revenue, expenses, financial result (pre-tax profit, taxable profit, retained earnings). Under these conditions, it is hardly possible to estimate unambiguously the tax burden on the taxpayer's activities. Moreover, direct by their economic nature taxes are subject to indirect taxation.

Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. 2012. Вып. 3. С. 41 – 46.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговая система, прямые налоги, косвенные налоги, косвенное налогообложение, налоговая нагрузка.

Key words: tax policy, tax system, direct taxes, indirect taxes, indirect taxation, tax burden.

С переходом экономики Российской Федерации на рыночные отношения и введением в действие с 1 января 1992 г. налоговой системы страны возросла роль экономической оценки ее эффективности.

В соответствии с мировой практикой на уровне государства используется показатель налоговой нагрузки. Он рассчитывается как отношение уплаченных налогов к валовому внутреннему продукту (ВВП). При этом ВВП выражает исчисленную в рыночных ценах совокупную стоимость конечного продукта.

Минэкономразвития РФ отмечает, что налоговая нагрузка на экономику (общий уровень доходов бюджетной системы) существенно повысилась: с 31,6 % ВВП в 2010 г. до 36,5 % в 2011-м. В основном это произошло за счет повышения страховых выплат. В среднем по Европе данный показатель составляет около 37 % ВВП.

В настоящее время существуют теоретические и методологические проблемы при определении налоговой нагрузки на деятельность хозяйствующих субъектов.

По общепринятой методике, разработанной Минфином России, налоговая нагрузка на организацию определяется как отношение всех уплаченных ею налогов к выручке от реализации.

Многие авторы, работающие в направлении оценки эффективности налоговой системы на уровне предприятий (М.Н. Крейнина, Е.А. Кирова, И.И. Литвин, Т.К. Островенко и др.), сходятся во мнении, что по данной методике рассчитывается налогоемкость продукции (работ или услуг). Налогоемкость — это общая сумма налоговых платежей предприятия, приходящаяся на единицу реализованной им продукции. Поэтому данный показатель не отражает реальной картины налоговой нагрузки на деятельность налогоплательщика.

Обзор методик, предлагаемых вышеперечисленными авторами, показывает, что существуют различные мнения о расчете общего показателя налоговой нагрузки на деятельность хозяйствующего субъекта, который был бы сопоставим с соответствующим показателем на уровне государства. Во всех методических рекомендациях рассматриваются показатели, характеризующие состав налоговых обязательств организации, а также механизм их взимания. Данные методики используются при проведении комплексного налогового анализа предприятия и при налоговом планировании.

Предложения сопоставлять при расчете показателей налоговой нагрузки налоги и источники их уплаты неразрывно связаны с бухгалтерским учетом расчетов по налогам и сборам.

В данной статье обратим внимание на другой аспект учета расчетов с бюджетом — на учет прямых и косвенных налогов, а также на взаимоотношения между поставщиками и покупателями.



В странах с рыночной экономикой основную долю доходной части государственного бюджета формируют налоговые доходы. К ним относят налоги, сборы, а также пошлины, которые по экономическому содержанию являются сборами.

Согласно налоговому законодательству Российской Федерации налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами выступают организации и физические лица (физические лица — индивидуальные предприниматели; физические лица — резиденты) [1].

Необходимо отметить, что все физические лица, включая индивидуальных предпринимателей и резидентов, как граждане страны, при возникновении у них объекта налогообложения становятся плательщиками налога на имущество физических лиц; транспортного налога; государственной пошлины и других платежей.

Объектами налогообложения в Российской Федерации признаются реализация товаров (работ, услуг), имущество, доход, прибыль. Они лежат в основе классификации налогов по способу изъятия. По данному признаку налоги и сборы делятся на косвенные и прямые.

Реализация товаров (работ, услуг) — объект обложения косвенными налогами, которые устанавливаются в виде надбавки к продажной цене. К ним относятся налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы. По теории налогов плательщиком косвенного налога выступает покупатель. Собственник же товара является сборщиком налога и перечисляет его в государственный бюджет. Однако налогоплательщиками НДС и акцизов, согласно гл. 21 и 22 ч. 2 Налогового кодекса РФ, установлены организации и индивидуальные предприниматели, реализующие товары (работы и услуги) [2]. Таким образом, практика установления и введения в действие данных видов налогов не соответствует теоретическим основам косвенного налогообложения.

Имущество (квартиры, дома, земля, транспорт, основные средства и др.), доход (заработная плата, дивиденды, проценты и др.), а также прибыль организаций выступают объектами обложения прямыми налогами. Прямое налогообложение — прозрачная форма обложения для налогоплательщика, так как он знает сумму своего налога.

Все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, должны вести бухгалтерский учет согласно ст. 4 федерального закона «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ [3].

Законодательство о налогах и сборах РФ и законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете тесно взаимосвязаны. На этой основе налоги и сборы классифицируются по источникам возмещения. В бухгалтерском учете выделяют следующие источники возмещения налоговых платежей: выручка; затраты; финансовый результат (прибыль до налогообложения; прибыль; нераспределенная прибыль).

Расчеты организации с бюджетом по видам налоговых платежей ведутся на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». По кредиту счета 68 отражаются суммы, подлежащие к перечислению в бюджет в корреспонденции со счетами учета источников возмещения.

Учет расчетов по налогам и сборам, которые уплачивают коммерческие организации (производственные и торговые) по общеустановленной системе налогообложения, представлен в таблице 1.

Таблица 1

Расчеты с бюджетом по налоговым платежам коммерческой организации по общеустановленной системе налогообложения

Источник возмещения	Вид налога и платежа	Налоги и платежи по способу изъятия	Корреспонденция счетов
Затраты (по элементам)			
Материальные	Таможенная ввозная пошлина	Косвенный платеж	Д 90-5 К 68 пош.
Амортизация			
Заработная плата	НДФЛ	Прямой налог	Д 70 К 68 НДФЛ
Отчисления на социальное страхование и обеспечение	Отчисления в пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования. Страховые взносы от несчастных случаев на производстве	Прямые платежи	Для производственного предприятия: Д 20, 23, 25, 26, 44 К 69 (по субсчетам). Для торговой фирмы: Д 44 К 69 (по субсчетам)
Прочие расходы	Налог на добычу полезных ископаемых. Водный налог. Государственная пошлина. Транспортный налог. Земельный налог.	Прямые налоги	Для производственного предприятия: Д 20 (26) К 68 по субсчетам (по видам налогов). Для торговой фирмы: Д 44 К 68 по субсчетам
	Коммунальные платежи (вода, свет, тепло); телефон, охрана	Прямые платежи	Для производственного предприятия: Д 20 (26) К 51. Для торговой фирмы: Д 44 К 51
Себестоимость			
Финансовый результат			
Прибыль до налогообложения	Налог на имущество организаций	Прямой налог	Д 91-2 К 68 им.
Прибыль налогооблагаемая	Налог на прибыль организаций	Прямой налог	Д 99 К 68 пр.
Прибыль нераспределенная (чистая прибыль)	Пени за несвоевременно перечисленные налоги	Прямые платежи	Д 84 К 68 по субсчетам (НДС, пр., им., НДФЛ и др.)
Продажная цена (выручка нетто)			
Акцизы	Акцизы	Косвенный налог	Д 90-4 К 68 акц.
Налог на добавленную стоимость	НДС	Косвенный налог	Д 90-3 К 68 НДС
Выручка (получено от покупателей)			Д 62 К 90-1



Обязательными к уплате налогам и сборам по общеустановленной системе налогообложения являются: НДС, отчисления в фонды социального страхования и обеспечения, налог на имущество организаций, налог на прибыль. По отношению к налогу на доходы физических лиц организации выступают как налоговые агенты. При данном количестве подлежащих уплате налоговых платежей налоговая нагрузка на уровне хозяйствующего субъекта будет наименьшая. Однако в таком режиме могут работать только небольшие торговые фирмы.

Крупные торговые и производственные организации при возникновении объекта налогообложения будут дополнительно к вышеперечисленным налогам и сборам начислять к уплате другие соответствующие налоговые платежи. Например, если организация производит подакцизные товары, то станет дополнительно налогоплательщиком акцизов; если имеет в собственности транспорт, то начислит к уплате транспортный налог и т. п. Тогда налоговая нагрузка на уровне хозяйствующего субъекта будет зависеть от вида его деятельности и количества подлежащих к уплате налогов и сборов.

Для работающих граждан источником возмещения налогов и платежей становятся доход (заработная плата, дивиденды) и чистый доход (доход за минусом НДФЛ). Для неработающих граждан — чистый доход (пенсии, социальные пособия и др.). В таблице 2 представлены расчеты по налогам и платежам физических лиц (граждан).

Таблица 2

Расчеты по налогам и платежам физических лиц (граждан)

Источник возмещения	Вид налога и платежа	Налоги и платежи по способу изъятия
Доход (зарплата, дивиденды)	НДФЛ	Прямой налог
Чистый доход (доход за минусом НДФЛ). Чистый доход (пенсии, социальные пособия и другие выплаты)	Коммунальные платежи (вода, свет, тепло), телефон	Прямые платежи
	Налог на имущество физических лиц	Прямой налог
	Земельный налог	Прямой налог
	Государственная пошлина	Прямой налог
	Транспортный налог и др.	Прямой налог
	Пени за несвоевременно перечисленные налоги	Прямой платеж
	Покупка товаров, работ, услуг	Косвенное налогообложение

Приведенные в таблицах сведения свидетельствуют о следующем:

1. Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам затрудняет выработку общего показателя налоговой нагрузки на уровне хозяйствующего субъекта, сопоставимого с аналогичным показателем на уровне государства.

2. Прямые налоги, подлежащие уплате в бюджет организациями, через отнесение на себестоимость подпадают под косвенное налогообложение, так как включаются в цену товара (работ, услуг).

3. Во взаимоотношениях с покупателями поставщики выступают не плательщиками налогов, а их сборщиками. Исключение составляют налоговые платежи, источником возмещения которых является финансовый результат деятельности предприятия. К ним относятся налоги на имущество и прибыль организации, а также пени.

4. Нарушается принцип равенства налогоплательщиков и принцип справедливости налогообложения, так как граждане, помимо платежей через покупку товаров, работ и услуг, возмещают продавцам (поставщикам) не только производственные затраты, но и практически все их налоговые платежи.

Таким образом, методологические аспекты учета расчетов с бюджетом по налоговым платежам в Российской Федерации не соответствуют теоретическим основам налогообложения.

Список литературы

1. *Налоговый* кодекс РФ. Ч. 1 от 31 июля 1998 года №146-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. *Налоговый* кодекс РФ. Ч. 2 от 5 августа 2000 года №117-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. *О бухгалтерском* учете : Федеральный закон от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. *Бородин В. А., Малахов П. В.* Налоговая нагрузка как составляющая финансовой устойчивости предприятия // Экономический анализ : теория и практика. 2009. № 32.

5. *Орлова М.* Современные методики расчета налоговой нагрузки на предприятия // Налоги. газета 2007. № 31.

Об авторе

Нина Ивановна Андреянова — канд. экон. наук, доц., Балтийский федеральный университет им. И. Канта.

E-mail: andreyanova@bk.ru

About author

Dr Nina I. Andreyanova — Associate Professor, Department of Finances, Monetary Circulation, and Credit, Immanuel Kant Baltic Federal University.

E-mail: andreyanova@bk.ru