

Бычкова Гульфира Мубараковна,
к.э.н., доцент, Ангарский государственный технический университет,
e-mail: gulfira_agta@mail.ru

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА ВЫБОР СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Bychkova G.M.

THE VALUE ADDED TAX AND ITS IMPACT ON THE CHOICE OF TAX SYSTEM

Аннотация. Исследовано влияние налога на добавленную стоимость на финансовый результат и выбор системы налогообложения малого бизнеса.

Ключевые слова: система налогообложения, малый бизнес, налог на добавленную стоимость, финансовый результат.

Abstract. The influence of the value added tax on the financial result and the choice of the system of taxation of small business.

Keywords: tax system, small business, value added tax, financial result.

Эффективное управление налогами в современной России способствует выживанию и развитию коммерческих организаций в условиях неопределенности внешней среды и высоких рисков хозяйственной деятельности. Особенно это актуально, когда налоговое бремя отдельных категорий налогоплательщиков вследствие увеличения ставки НДС с 18% до 20% не снизилось, а увеличилось. Оказала ли эта новация влияние на налоговое бремя, и, как следствие, на финансовый результат малого бизнеса? На первый взгляд – незначительное, поскольку субъектам малого предпринимательства, использующим специальные налоговые режимы, предоставляется освобождение от уплаты НДС.

Для получения ответа на поставленный вопрос, необходимо провести исследование особенностей влияния НДС на финансово-хозяйственную деятельность малого бизнеса.

Организации малого бизнеса, осуществляющие предпринимательскую деятельность, стремятся использовать любые легальные возможности для уменьшения своих налоговых обязательств [2]. Но, в отличие от среднего и крупного бизнеса, малый бизнес, преимущественно ориентированный на стратегию выживания, как правило, располагает ограниченным кадровым потенциалом, и не всегда имеет возможность спрогнозировать влияние НДС на финансовый результат своей деятельности. Соответственно остается неоднозначным решение вопроса: использовать ли общую систему налогообложения (ОСНО) или перейти на упрощенную систему налогообложения (УСНО).

Методические положения оптимизации налогообложения с точки зрения предприятия являются непосредственным отражением, с одной стороны, развивающейся теории налогообложения и налогового менеджмента, а, с другой стороны, продиктованы реализацией проводимой государством налоговой политики. Однако российские экономисты не уделяют субъектам малого бизнеса достаточного внимания при разработке методической базы исследования

влияния НДС на финансовый результат организации. Все сказанное выше обусловило актуальность темы настоящего исследования, его цель и задачи, теоретическую и практическую значимость.

Цель исследования – совершенствование методики оценки влияния НДС на финансовый результат малого бизнеса, использующего УСНО «доходы – расходы».

Для достижения цели исследования поставлены и решены следующие задачи:

- проанализированы возможные варианты комбинаций элементов НДС, которые необходимо учитывать при принятии решения о выборе системы налогообложения;
- выявлены элементы НДС, по мнению автора, оказывающие существенное влияние на финансовый результат деятельности объектов исследования;
- обоснован критерий выбора ОСНО или УСНО;
- разработаны рекомендации по совершенствованию методики оценки влияния НДС на финансовый результат малого бизнеса, использующего УСНО «доходы – расходы».

Объектом исследования являются предприятия малого бизнеса, использующие УСНО «доходы – расходы».

Предметом исследования выступают экономические отношения, складывающиеся в процессе формирования финансового результата малого бизнеса, использующего УСНО «доходы – расходы».

Теоретической и методологической основой исследования являются фундаментальные положения экономической теории, включающие анализ и обобщение сущности, функций и роли налогов в экономике.

Для изучения и оценки влияния НДС на результаты деятельности малого бизнеса использовано экономико-математическое моделирование.

Опираясь на положения налогового кодекса РФ (НК РФ) в исследовании систематизированы и проанализированы возможные варианты комбинаций элементов НДС, оказывающие влияние на финансовый результат бизнеса [1]. Результаты представлены в таблице 1.

Таблица 1

Варианты возможных комбинаций элементов НДС

Элементы налога	Содержание и характеристика элемента НДС по исследуемым вариантам	
1	2	3
Объект	Операции, облагаемые НДС (ст. 146 НК РФ)	Операции, освобождаемые от обложения НДС (ст. 149 НК РФ).

1	2	3
Налоговая база	Определяется как разница между суммой НДС, предъявляемой продавцом покупателю продукции и суммой налога, принимаемой к вычету. Вычет НДС можно применять, если купленные товары впоследствии использовались в деятельности, которая облагается НДС (ст. 171 НК РФ).	
Ставка налога	Основные ставки 0%, 10% и 20% (гл. 21 НК РФ)	
Льгота	Не имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога превысила в совокупности два миллиона рублей.	Имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей. Срок освобождения – 12 последовательных календарных месяцев.
	Субъекты малого предпринимательства имеют право выбора режима налогообложения: ОСНО и или УСНО. При использовании ОСНО освобождение от уплаты НДС не предоставляется.	Субъектам малого предпринимательства, использующим специальные налоговые режимы, предоставляется освобождение от уплаты НДС.

При обосновании выбора ОСНО или УСНО «доходы – расходы» организациям малого бизнеса рекомендуется опираться на возможные варианты комбинаций элементов НДС, с точки зрения их влияния на финансовый результат малого бизнеса.

Объект налогообложения регулируется НК РФ, и предприятие, выбирая вид деятельности, по сути, выбирает и объект налогообложения, соответствующий этому виду деятельности. В зависимости от вида деятельности могут быть два вида объекта налогообложения:

- операции, облагаемые НДС (ст. 146 НК РФ);
- операции, освобождаемые от обложения НДС (ст. 149 НК РФ).

По операциям, облагаемым НДС, можно варьировать ситуацию, если организация относится к малому бизнесу, тогда она может получить льготу – ос-

вобождение от уплаты НДС предоставляется субъектам малого предпринимательства, использующим специальные налоговые режимы.

В этом случае малый бизнес с учетом рентабельности своей деятельности должен обосновать выбор одной из систем налогообложения: ОСНО или УСНО «доходы – расходы».

По операциям, освобождаемым от обложения, НДС, нет выбора, т.е. выбирая вид деятельности, установленный ст. 149 НК РФ, организация получает освобождение от НДС независимо от того, относится она к малому, среднему или крупному бизнесу.

Ставки налога, также, как и объект налогообложения, имеют прямую связь с видом деятельности, и предприятие использует именно ту ставку, которая определена НК РФ для данного вида деятельности.

Льгота по НДС – право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика (гл. 21 НК РФ) – предоставляется вне зависимости от вида и частично масштаба деятельности, поскольку регулируется только верхний предел выручки.

Льгота по НДС – освобождение от уплаты НДС – предоставляется субъектам малого предпринимательства, использующим специальные налоговые режимы.

При принятии решения об использовании указанных льгот необходимо учитывать следующие особенности. Поскольку организации, использующие льготы, не начисляют НДС на реализуемые товары, работы, услуги, они и не имеют права на вычет «входного» НДС, т.е. суммы входного НДС, предъявленные поставщиками, входят в состав расходов малого бизнеса и увеличивают их. Таким образом, перед принятием решения об использовании льгот по НДС также необходимо рассчитать ожидаемое влияние НДС на величину финансового результата.

Таким образом, по всем перечисленным вариантам, когда возможно освобождение от обложения или уплаты НДС, необходимо оценить влияние входного НДС на финансовый результат.

Для этого предлагаем использовать следующий методический подход.

Первый этап. Формирование стоимости ресурсов – расходов по обычным видам деятельности в двух сравниваемых системах налогообложения ОСНО и УСНО.

Принимаем классификацию расходов по элементам, которые позволяют определить в финансовом учете результат (прибыль или убыток) по обычным видам деятельности. В соответствии с ПБУ 10/99 учитываются следующие элементы расходов:

- материальные расходы (МР);
- затраты на оплату труда (ОТ);
- отчисления на социальные нужды (ОСН);
- амортизация (Ам);

– прочие затраты (Пр.) [3].

Считаем корректным для формализации расчета финансового результата и чистой прибыли, остающейся в распоряжении фирмы, ввести следующие показатели.

1. Себестоимость продаж (*СпрОСНО*) – сумму расходов по обычным видам деятельности при использовании ОСНО можно представить следующей формулой:

$$СпрОСНО = МР + ОТ + ОСН + Ам + Пр, \quad (1)$$

где *МР* – стоимость материальных ресурсов, руб.;

ОТ – стоимость расходов на оплату труда, руб.;

ОСН – стоимость расходов на отчисления на социальные нужды;

Ам – стоимость расходов на амортизацию;

Пр – стоимость прочих расходов.

2. Себестоимость продаж (*СпрУСНО*) – сумму расходов по обычным видам деятельности при использовании УСНО можно представить следующей формулой:

$$СпрУСНО = 1,2 \times МР + ОТ + ОСН + 1,2 \times Ам + 1,2 \times Пр \quad (2)$$

Условные обозначения те же, что и в формуле 1, коэффициент 1,2 – отражает влияние «входного» НДС на стоимость ресурсов (при ставке НДС, равной 20%) при использовании УСНО.

Второй этап. Расчет изменения себестоимости продаж в УСНО по сравнению с ОСНО.

3. Расчет коэффициента увеличения себестоимости продаж в УСНО по сравнению с ОСНО:

$$K_{спр} = \frac{СПрУСНО}{СПрОСНО} \quad (3)$$

Третий этап. Расчет изменения прибыли до налогообложения в УСНО по сравнению с ОСНО.

4. Расчет коэффициента снижения прибыли до налогообложения при УСНО по сравнению с ОСНО:

$$K_{Ппр} = \frac{В - СПрОСНО}{В - K_{спр} \times СПрОСНО} \quad (4)$$

Четвертый этап. Расчет допустимого уменьшения прибыли до налогообложения при применении УСНО с учетом ставки налога на прибыль организаций (20%) и ставки единого налога «доход – расходы» (15%).

5. Расчет коэффициента сравнения ставки налога на прибыль организаций и единого налога «доход – расходы»:

$$K_{нал} = \frac{СмЕН}{СмНпр}, \quad (5)$$

где $K_{нал}$ – коэффициент сравнения налоговых ставок – ставки единого налога «доход – расходы» и налога на прибыль организаций;

$C_{тЕН}$ – ставка единого налога «доход – расходы»;

$C_{тНпр}$ – ставка налога на прибыль организаций.

6. Корректировка коэффициента снижения прибыли до налогообложения на коэффициент сравнения налоговых ставок:

$$K_{Пр.корр} = K_{Пр} \times K_{нал} \quad (6)$$

Скорректированный коэффициент снижения прибыли до налогообложения принимается в качестве критерия обоснования перехода на УСНО «доходы – расходы».

Если $K_{Пр.корр}$ больше единицы, значит переход на УСНО «доходы - расходы» нецелесообразен.

В расчетах не учтено влияние налога на имущество организаций на формирование прибыли в ОСНО. Такой подход к сравнению прибыли до налогообложения в разных системах налогообложения считаем корректным, поскольку, начиная с 2020 года, планируется отмена налога на имущество организаций.

Теоретическую значимость исследования представляют результаты систематизации и анализа возможных вариантов комбинаций элементов НДС, которые могут использоваться в качестве информационной базы при принятии решений о выборе систем налогообложения в малом бизнесе.

Практическую значимость представляют предложенные в исследовании методические подходы:

- к расчету влияния сумм входного НДС на финансовый результат;
- к обоснованию целесообразности перехода на УСНО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. [сайт]. [1997]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.04.2019).

2. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: федер. закон РФ от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. [сайт]. [1997]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.04.2019).

3. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. от 08.11.2010 № 144н) (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. [сайт]. [1997]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.04.2019).