

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра финансов, денежного обращения и кредита

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ В
ГЭК И ПРОВЕРЕНО НА ОБЪЕМ
ЗАИМСТВОВАНИЯ
Заведующий кафедрой
канд.экон.наук
 К.А.Баннова
«11»  2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(магистерская диссертация)

СПОСОБЫ ОЦЕНКИ И ВОЗМОЖНОСТИ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО
БРЕМЕНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

38.04.01 Экономика

Магистерская программа «Финансовая экономика (финансомика)»

Выполнила работу
студентка 2 курса
очной формы обучения



Иванова
Мария
Владимировна

Научный руководитель
канд. экон. наук,
доцент



Лазутина
Дарья
Васильевна

Рецензент
Финансовый директор
ООО «МехПром»



Иванова
Татьяна
Алексеевна

г. Тюмень, 2019

Работа выполнена на кафедре финансов, денежного обращения и кредита
Финансово-экономического института ТюмГУ
по направлению «Экономика»,
магистерская программа «Финансовая экономика (финансомика)»

Защита в ГЭК

протокол от _____ № _____

оценка _____

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ: ИСТОРИЧЕСКИЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ.....	7
1.1. История развития и подходы к исследованию природы налогового бремени.....	7
1.2. Дискуссионные вопросы экономического содержания налогового бремени и налоговой нагрузки.....	18
ГЛАВА 2. РАСЧЕТ И ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ.....	28
2.1. Методики расчетов налоговой нагрузки на предприятии.....	28
2.2. Оценка и анализ налоговой нагрузки на предприятии ООО «Трубопроводкомплект».....	38
ГЛАВА 3. ПУТИ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ООО «ТРУБОПРОВОДКОМПЛЕКТ».....	49
3.1. Методы, способы и инструменты оптимизации налогового бремени на предприятии.....	49
3.2. Разработка рекомендаций по оптимизации налогового бремени на предприятии ООО «Трубопроводкомплект».....	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	77
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	83
ПРИЛОЖЕНИЕ 1.....	89

ВВЕДЕНИЕ

Тема диссертационного исследования: «Способы оценки и возможности снижения налогового бремени предприятия».

Актуальность темы исследования обусловлена тем, формирование основ современной налоговой системы способствовало выдвиганию на передний план проблемы эффективного уровня налогового бремени. Следовательно, налоговое бремя тесно переплетается с общеэкономической политикой и финансовой политикой государства. В основе этой связи лежит процесс согласования экономических интересов государства, хозяйствующих субъектов и конечных потребителей налоговых доходов. Российская практика последних лет выявила объективную потребность разработки теоретических и методических подходов к определению налогового бремени предприятия и поиску инструментов его оптимизации в рамках управления финансовыми ресурсами и денежными потоками хозяйствующих субъектов. Это обстоятельство определяет актуальность избранной тем исследования.

Целью данной работы является оценка уровня налогового бремени на примере реально функционирующего экономического субъекта, для того, чтобы дать рекомендации по использованию возможных инструментов оптимизации налоговых платежей.

Для того, чтобы достичь поставленной цели, необходимо решить ряд задач:

1. Исследовать природу налогового бремени, изучив исторические аспекты его формирования и развития;
2. Определить экономическое содержание налогового бремени и налоговой нагрузки;
3. Проанализировать существующие методики расчета налогового бремени предприятия;
4. Оценить уровень налогового бремени предприятия;

5. Охарактеризовать существующие инструменты оптимизации налогового бремени предприятия и раскрыть возможности их практического использования;

6. Разработать мероприятия по налоговой оптимизации на предприятии и выявить размер возможной экономии на налоговых платежах.

Предметом исследования выступают экономические отношения, складывающиеся в процессе формирования и оптимизации налогового бремени предприятия.

Объектом исследования – ООО «Трубопроводкомплект».

Теоретико-методологическую основу исследования составили работы отечественных и зарубежных исследователей проблем формирования, расчета и оптимизации налогового бремени предприятия.

Информационной базой исследования являются учетные данные о хозяйственной деятельности предприятия.

Элементы научной новизны диссертационного исследования заключается в уточнении теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию налогового бремени экономического субъекта и инструментов его оптимизации. Также внесены дополнения к формулировкам понятий «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка». Рекомендован алгоритм проведения налоговой оптимизации для предприятия ООО «Трубопроводкомплект». С его помощью предприятие может просчитать экономию средств от использования низкорискованных методов и инструментов оптимизации, что должно поспособствовать высвобождению дополнительных средства для перспективного развития экономического субъекта.

Теоретическое значение диссертационного исследования заключается в обобщении современного практического опыта и достижений науки в области формирования налогового бремени экономического субъекта и инструментов его оптимизации.

Практическое значение диссертационного исследования заключается в том, были разработаны мероприятия направлены на безрисковое снижение налоговых обязательств экономического субъекта, что должно положительно повлиять на эффективность его деятельность. Данные рекомендации могут быть использованы руководителями хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм.

Структура работы обусловлена целью и задачами. Исследования и состоит из введения, 3 глав и заключения. Во введении представлены актуальность исследования, цель и задачи, необходимые для ее реализации, описываются элементы научной новизны, а также говорится о практической и теоретической значимости данной работы. Первая глава содержит 3 таблицы и 1 рисунок. Речь в первой главе ведется об исторических и дискуссионных вопросах, раскрывающие суть понятий налогового бремени и налоговой нагрузки. Вторая глава содержит 5 таблиц и 8 рисунков. Эта глава посвящена методикам расчета налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов, проведен их сравнительный анализ. Здесь же проведена оценка налоговой нагрузки предприятия ООО «Трубопроводкомплект» за 2014-2018 г и по результатам сформулированы советующие выводы. Третья глава состоит из 13 таблиц и 7 рисунков. В ней рассматриваются возможные методы, способы и пути налоговой оптимизации, предлагаются мероприятия по снижению налогового бремени предприятия ООО «Трубопроводкомплект». Заключение включает в себя все выводы, которые были сформулированы в процессе написания работы.

ГЛАВА 1. Налоговое бремя: исторический и теоретический аспект

1.1 История развития и подходы к исследованию природы налогового бремени

Развитие товарно-денежных отношений и многолетний опыт повлияли на современное мнение о налогах. Есть мнение, что они созданы для регулирования (подчинения) людей государству. Непростая природа налога говорит о том, что данное понятие является не только экономическим, но и правовым явлением настоящей жизни.

Когда изучаешь налог с точки зрения экономики, его можно охарактеризовать как особую форму, выражающуюся в единстве экономических отношений субъектов (кто платит налоги) с налоговыми организациями, получателями денег в процессе распределения обозначенных законом денежных средств, фондов, которые создаются благодаря указанным платежам.

Противоречивость характера этих отношений объясняется тем, что необходимо согласовывать экономические интересы субъектов налоговых отношений, и как следствие требуется поиск гибких налоговых форм, опосредствующих обязательность платежа и рыночную природу плательщика.

Построение налоговой системы должно формироваться соразмерно экономическому потенциалу налогоплательщиков и их платежеспособности. Тогда налоги приобретут свойства регулятивного элемента общественного воспроизводства, и как следствие толчком экономического роста. Императивный характер налогов в хозяйственной практике порождает два основных функциональных отклонения:

- 1) увеличение в пользу государства налоговых изъятий;
- 2) уменьшение налоговых изъятий в пользу бизнеса. Следовательно, уменьшение налогового бремени превращает налогообложение в экономический и социальный стимул.

Теория налогов, как составная часть экономической науки, получила научное отображение в трудах У. Петга, А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса, Ж.Снсмюнди, Дж. М. Кейнса.

Наши отечественные исследователи в начале XIX века - И.Горлова, Н. Тургенева в своих работах систематизировали представления о теории налогов.

В течение XIX-XX веков были представлены такие научные школы, которые занимались разработкой основ национальной налоговой политики и теории налогов. Среди ученых можно выделить:

- Л. Шеффле, А. Вагнера (Германия),
- П. Леруа-Болье, Р. Стурма, М. Сея (Франция)
- Э. Сакса, У. Джевонса, Э. Селнгмена (Англия и Америка),
- И. Бунге, С. Витте, И. Озерова, В. Твердохлебова(Россия),
- К. Виксселя, Э. Линдаля (Швеция),
- и др.

XX век также ознаменовался тем, что начал формироваться и социальный подход налогообложения. Социологи предлагали рассматривать налоги как рычаги, которые должны уравнивать доходы. Основные представители данного направления: Р. Тибольд, Дж. Гэлбрейт, Дж. Пичлер, Х. Дальтон.

Оказали наибольшее влияние на развитие основ налогообложения и налогового бремени последователи различных школ. Среди них:

- институционалисты (Т. Веблен, Г. Мюрдаль, Дж. Стиглер, Р. Коуз, О.Уильямсон),
- монетаристы (М. Фридмен, Дж. Сакс, М, Миллер),
- теории предложения (А, Лаффер, Дж, Ваннцки).

После распада Светового Союза, в современной России начались глубокие экономические преобразования в связи с переходом в капиталистическое общество. Следовательно, появилась острая необходимость пересмотра взглядов на экономическую природу налогов. В

помощь наши ученые пересматривали и адаптировали опыт зарубежных экономистов.

На рубеже 1990-2000 годов в России формировался новый подход к налогам как комплексной категории. Основной вклад внесли такие ученые как, В. Глухов, В. Кашин, Н. Миляков, В. Пансков, Д. Чернпк, Т.Юткика, А. Брызгалин.

В конце XX в начале XXI веков стали публиковаться научные труды, которые были посвящены проблематике расчета и оптимизации налогового бремени предприятия. Наиболее яркие представители данного направления являлись такие ученые как: А. Кадушин, Н. Михайлов, Б. Кирова, О. Пасько, А.Трошин, М. Литвин, М. Крейннна, Е. Вылкова, М. Романовский, Т. Островенко, Н.Веретина, В. Новодворским, Р. Сабанин, Т. Юткина, А. Брызгалин и др.

«В прошлом XX столетии известные учены экономисты И.Я. Горловым, В.Я. Железновым, И.М. Кулишером, А.А. Соколовым, В.Н. Твердохлебовым и др обратились к проблеме налогового бремени в рамках теории переложения налогов. В то время все фундаментальные труды финансовой науки включали в себя раздел о переложении налогов. Изучение налоговых проблем было связано с:

-падением удельного веса доходов от государственных услуг в государственном бюджете;

-сокращением роли доходов от государственного имущества (домена);

-взаимосвязью государственных расходов как услуг специфического рода и налогов как их оплаты». [17]

Активные исследования процессов переложения налогов в России венчал фундаментальный труд Б. Дитмана «Переложение налогов».

«Налоговые уклонения делают невозможным правильно планировать и формировать цены, осуществлять бюджетный процесс, денежную эмиссию, проводить налоговые реформы и реализовывать здоровую налоговую

политику. Поэтому ученые поняли необходимость изучения данной проблемы.

Далее наглядно рассмотрим эти подходы в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Подходы, объясняющие процессы переложения налогов

Название	Авторы	Суть
1	2	3
Пессимистический подход	Д. Канар, А. Вебер	Пессимисты рассуждали о том, что в изменениях налогообложения определить закономерности почти невозможно. В связи с этим на плательщиков налогов из-за случайных обстоятельств всегда возложено идентичное налоговое бремя. Здесь можно найти объяснение главной несправедливости общества, где все налоги переложены на потребителя.
Оптимистический подход		Оптимисты полагают, что в конечном счете все налоги ложатся на потребителей. В этом методе объясняется выгода и необходимость налогов для общества.
Математический подход	В. Паретто, Л. Вальрас,	Математики изучали переложение налога с точки зрения предельной полезности товара, его стоимости и цены. Этот взгляд по-иному трактовал предпосылки формирования рыночных цен и их налоговой составляющей. Соратники данного подхода, используя индукцию и дедукцию, делали разные сложные модельные исследования, на основе которых выявляли, как налоги изменяют спрос, цену и предложение.
Статистический подход	А.А. Соколов, В.Н. Твердохлебов, Н.Н. Кутлер	Последователи данного подхода говорили о том, что необходимо многолетнее изучение и обработка статистических данных, благодаря которым можно вывести соответствующие тренды. На основании разделения (перераспределения) национального дохода обосновывалось распределение налогов между налогоплательщиками.

Источник: [Составлено автором]

Одной из главных проблем, связанных с теорией налогообложения, является проблема не только переложения налогов, но и определения

оптимального уровня налоговых изъятий или масштабов налогового бремени в экономике

Далее мы подробнее охарактеризуем определенные подходы теории оптимального налогообложения.

Еще А. Смит сформулировал в своих работах основные нюансы налогообложения. К ним относятся принципы эффективности, а также сведения к минимальному количеству административных издержек. Даже в современное время процесс введение любого налога, связан с большим вниманием к вышеперечисленным аспектам. В исследованиях по грамотному налогообложению они воплощаются в форму главных элементов оптимизации.

Отсутствие несправедливости в налоговой системе заключается в грамотном и самое главное, равномерном распределении обязательных платежей между налогоплательщиками. Говоря об эффективности, стоит указать на сведение к минимуму искажающих факторов, оказывающих прямое воздействие на конкретный налог.

В одном из своих трудов А. Смит подробно описал экономические зависимости между такими понятиями, как поступления в бюджет и степень нагрузки. Автор рассуждал следующим образом, он говорил, что государство приобретает настоящую пользу, если замечается заметный спад налоговой нагрузки. Население в свою очередь, не должно чрезмерно угнетаться обязательными выплатами, это ни к чему положительному не приведет. В оборот поступают средства, которые перенаправляются на активное и эффективное развитие производств, а в казну в связи с этим поступают новые платежи. Это будут обязательные платежи и от власти не потребуются нести существенные затраты на сбор принудительных налогов.

При исследовании налогообложения нельзя не обратить внимание на такое явления, как налоговая нагрузка. Суть этого понятия пришла из ранних этапов государственности. В разные времена многие ученые изучали влияние налогового бремени на развитие государства и личности. Налоговое бремя, как

категория, стало основой для последующей трансформации ее в категорию налоговая нагрузка.

А. Маршалл изучал проблему налогового бремени на основе теории распределения национального дохода, ее положений о процентах на капитал, прибыли на капитал, о земельной ренте и землепользовании, о доходах от труда, о проблеме распределения связи между прогрессом и уровнем жизни, и других. То, что изучал А. Маршалл, в дальнейшем получило развитие в кейнсианстве и неокейнсианстве, касающиеся вопросов сущности налогов, вопросов налогового регулирования в государстве

Дж.М. Кейнс уделял большое значение налогам, как основному инструменту. Ведь именно с их помощью возможно регулировать особенности поведения в системе. Кейнс подробно рассказал о прямой зависимости налогов с государственными вложениями, налогами и сбережениями всего населения. Он был твердо уверен в том, что именно через налоговое урегулирование экономики несложно оказать влияние на совокупный спрос, сбережения, на существенный экономический рост.

С.В. Барулин изучает теорию налогового регулирования, основываясь на исследованиях неокейнсианской школы. По его мнению, определенных ограничений потребительского спроса в период экономического подъема и усиления инфляционных процессов, с одной стороны, и гибким маневрированием налоговыми ставками, налоговыми льготами, санкциями в период экономического оживления и расширения налоговых льгот в условиях депрессии, - с другой. Причем в первом случае налоговые системы поощряют инвестиции, как считает автор, а во втором по-разному (в том числе и негативно) влияют на инвестиции и личное потребление.

Что касается социологический подход в исследовании эффективности налогообложения как части социальной политики государства, в деле подъема благосостояния населения, то данная тематика получила свое раскрытие в работах Б.М. Гринчеля, Т.И. Заславской, В.Н. Иванова, В.Я. Ельмеева, В.Г. Овсянникова, В.К. Потемкина, А.А. Русалиловой, Е.В. Тимина. Эти ученые

исследовали связь экономической политики и налоговой системы с точки зрения их влияния на уровень доходов россиян, развитие малого предпринимательства, трудовых отношений, социально-психологическое самочувствие населения.

Социологический анализ уклонения от налогов были представлены в работах В.Волкова и Э. Панеях. Ученые описывали налоговых отношений как процесс конкуренции за налогоплательщика со стороны государства и «теневых» структур.

Говоря о зарубежных исследований, изучавших отдельные элементы налоговой системы с позиций принципа социальной справедливости, можно отметить: Дж. Кэмпбелла и М.Алена, Национального Центра Политического Анализа США, Х.Черник и А. Рещовски, М. Робертсона, П.Хайта и К. Брендлея. Д. Якобсом и Р. Хэлмсом. Были проведены исследования в области взаимосвязей между позитивными и негативными мнениями в обществе относительно проблемы прогрессивности подоходного налогообложения.

Среди фискальной социологи и основные труды принадлежат Й. Шумпетеру, Р. Голдшиду, Дж. Кэмпбеллу, Ю. Бэкхаусу, М. Мак Луру, Джеймсу О'Коннору, Р. Варнеру, Б. Нерре. Эти работы сводились преимущественно к анализу взаимодействия не на уровне межличностных взаимоотношений, а на институциональном уровне, учитывая специфику социального взаимодействия элементов системы и социальные результаты ее функционирования.

В области определения обоснованного уровня налогообложения, установления количественной оценки показателя налогового бремени также делались попытки. Уже в XVIII-XIX вв. финансисты определили пропорции между бюджетом и национальным доходом, предельные размеры изъятия части доходов, как хозяйствующих субъектов, так и граждан.

В XVIII в. Ф. Юсти первым попытался определить количественную оценку показателя налогового бремени и его давления на экономику. Он определил налоговое бремя на макроуровне как отношение между бюджетом

и национальным доходом государства. При этом Ф. Юсти указывал, что бюджет страны не должен расходовать более 1/6 части.

Было доказано, что при увеличении налоговой нагрузки эффективность налоговой системы сначала растёт и достигает своего пика, но затем начинает резко падать. При всем при этом потери бюджетной системы становятся невосполнимыми, потому что налогоплательщики разоряются, прекращают производства или ищут способы (легальные или нелегальные) минимизации установленных и подлежащих к уплате налогов. Для восстановления нарушенного производства потребуются годы. А также, налогоплательщики, нашедшие реальные пути ухода от налогообложения, даже при возврате к прежнему уровню налоговых изъятий не будут платить в полном объеме.

Таким образом, при построении и совершенствовании налоговой системы государства проблема оптимальной налоговой нагрузки на налогоплательщика имеет особо значимое место.

В начале второй половины XX века А. Лаффер, который построил свою известную «кривую Лаффера» показывал зависимость между усилением налогового бремени и суммой поступающих в государственный бюджет налоговых платежей налогов.

А. Лаффер утверждает, что только при росте налоговых ставок до определённого уровня будет стимулироваться рост налоговых поступлений в бюджет. Затем, когда достигается определенный уровень поступления налогов начинается их постепенное замедление, и в итоге идет снижение доходов бюджета, или вовсе их резкое падение. А. Лаффер считает, что ничем не подкрепленный рост налогов, может быть одной из первостепенных причин развития теневого сектора экономики. При снижении налоговой нагрузки способствуется рост предпринимательской активности. Тогда увеличение доходов в бюджет происходит за счёт расширения производства, что влечет за собой рост налогооблагаемых баз.

«Кривая А. Лаффера» демонстрирует только указанную зависимость, но не может дать конкретного представления о предельно допустимой

величине налоговых платежей в бюджет страны. Эта величина не является постоянной и точной. Ее уровень зависит от финансового состояния налогоплательщиков в конкретной стране, от состояния экономики этой страны в целом.

Изучая литературные источники, которые посвящены теоретическим и прикладным вопросам налогообложения и налогового бремени, был сделан вывод, что недостаточно раскрыты институциональные основы процесса формирования налогового бремени предприятия.

«В рамках налогового поля лежат два фундаментальных института — власть и собственность, которые формируют налоговое бремя. Следует отметить, что в указанном поле предприятие рассматривается как институт собственности, а государство как институт власти.

Таким образом, налоговое бремя это - результат реализации властных функций института власти, регулиующую отношения между участниками налогового процесса в пользу соблюдения взаимных интересов и мобилизующую финансовые ресурсы налогообложения.

В соответствии с задачами государства, организации формируются критерии оптимизации налогового бремени, учитывая современный этап развития.

Налог обладает следующими функциями (как институт власти):

- 1) Фискальная функция связана с перераспределением совокупного дохода.
- 2) Регулирующая функция связана с варьированием размера изъятий.

Выполнение двух перечисленных функций создает экономический рост, налоги поддерживают оптимальную систему обязательных платежей. Кроме того, оно является гарантом целостности системы.

Регулятором для грамотной разработки меры налоговой политики считается объем налогового бремени. Она сгладит возникающие противоречия между институтами общественности и власти.

Укажем, что бремя налога - категория, основанная на принципах равенства. В этом убедились многие исследователи, авторы известных трудов, которые ставили перед собой цель – разобраться в данном явлении.

Самое главное налоговое бремя отличается четкой, отлично продуманной структурой. Здесь главную роль играют экономические обязательства, без которых невозможно представить справедливость решений.

При прочтении современной литературы, можно сделать вывод, что налоговое бремя считается нормой, установленным правилом, с помощью которого создается полный порядок в финансовой сфере. Каждый должен нести ответственность и исполнять указанные законом требования.

Именно характер государства влияет на понимание «бремени» с такой стороны: оно создается, для того чтобы принести пользу и выгоду власти, при этом ограничить ресурсы лица, который исправно платит налоги.

Можно отметить, что налоговое бремя экономического субъекта определяется взаимодействием власти и собственности. Исходя из анализа теории финансов, налогов, выходит, что налоги организации имманентно воспроизводству несмотря на то, что оно нарушает финансовые пропорции, обеспечивающие большую часть прибыли.

Совокупный результат адекватной налоговой политики государства, принимающей во внимание потребности хозяйствующих субъектов, стремящейся к балансу между ресурсами института собственности, ресурсами воспроизводства института власти – это и есть оптимальное налоговое бремя предприятия.

Формирования налогового бремени предприятия его структура зависит от различных факторов. Они представлены на рисунке 1.1

Если анализировать институт власти и его нормы, то результативность налогового бремени, в данном контексте, зависит от грамотной налоговой политики государства, которая способна принять во внимание экономические интересы различных субъектов в процессе своей реализации.

Важной частью любой налоговой политики является возможность для субъектов налогообложения оптимизировать свое налоговое бремя.

Оптимизация направлена на установление количественных характеристик с учетом ресурсных ограничений и возможностей, объективно заданных условиями конкретного этапа развития.

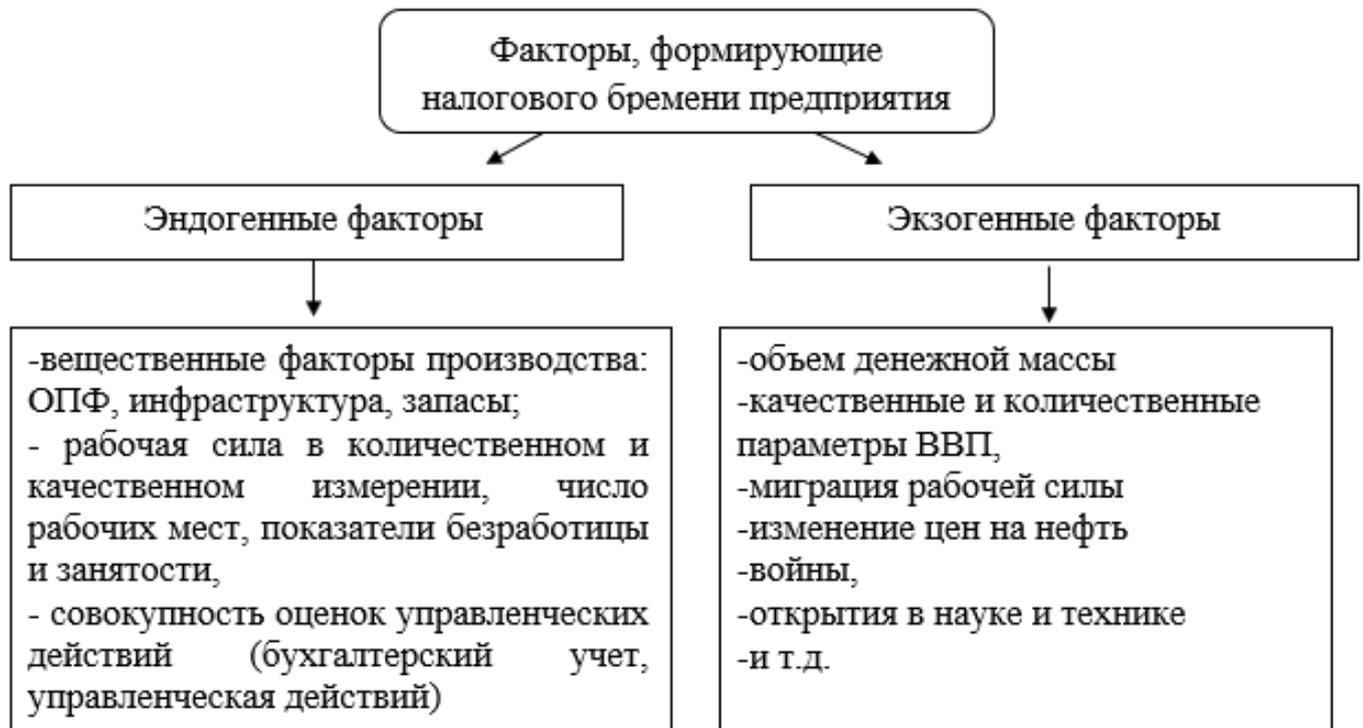


Рисунок 1.1 - Факторы, формирующие налогового бремени предприятия

Источник: [14, с.61]

Под влиянием многолетней практике формирования налоговых систем в странах с развитой рыночной экономикой, на данный момент времени сформировались определённые показатели, за пределами которых осуществление предпринимательской деятельности невозможно.

Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика до 30–40 % дохода – максимально допустимое пороговое значение, за пределами которого начинается процесс сокращения сбережений и инвестиций в экономику. Когда налогоплательщик отдаёт более 40–50 % своего дохода, то это полностью разрушает стимул к предпринимательской деятельности и расширению производства.

Таким образом, при построении оптимальной налоговой системы потребности государства должны обеспечиваться финансовыми ресурсами, при этом не снижая желание и возможности налогоплательщика к предпринимательской деятельности.

Следовательно, налоговое бремя и налоговая нагрузка на налогоплательщика является достаточно серьёзным измерителем качества налоговой системы страны в целом.

В следующем пункте подробно рассмотрим сущность и экономическое содержание налогового бремени и налоговой нагрузки.

1.2. Дискуссионные вопросы экономического содержания налогового бремени и налоговой нагрузки

На современном этапе идеологией налоговой политики становится повышение роли налогов в соединении с регулированием функционирования и развития субъектов хозяйствования. Главным требованием к налоговой системе является ее оптимальный характер. Налоговая система должна обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, при этом не снижая стимулы субъектов хозяйствования к поиску способов повышения эффективности их деятельности. С помощью показателей налогового бремени и налоговой нагрузки измеряется качество и эффективность системы налогообложения в стране.

«В экономической теории и практике активно используют данные термины. Однако в научной литературе остро дискутируется вопрос определения налоговой нагрузки и налогового бремени. Но из-за малого количества исследований в этой отрасли в отечественной финансовой науке понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» являются недостаточно изученными и противоречивыми относительно трактовки.

Следует выяснить, являются ли данные понятия тождественными.

Далее проанализируем эти категории и сделаем соответствующие выводы.

Налоговое бремя - один из важнейших социально-экономических показателей и находится в постоянном фокусе не только государственных деятелей, политиков, экономистов, предпринимателей, но и простых обывателей. Часто мы слышим о тяжести налогового бремени, о его увеличении для одних категорий налогоплательщиков или необходимости снижения для других. Часто, несмотря на использования одного и того же термина, в каждом конкретном случае под налоговым бременем подразумеваются различные понятия.

Основные направления применения налогового бремени состоят в том, что:

- данный показатель используется государством для разработки налоговой политики.

- налоговое бремя на общегосударственном уровне рассчитывается для сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах, а также для принятия решений хозяйствующими субъектами о размещении своих производств, распределения инвестиций.

- показатель налогового бремени используется для анализа влияния налоговой системы страны на формирование социальной политики государства.

- налоговое бремя является индикатором экономического поведения хозяйствующих субъектов.

В российском законодательстве понятия налогового бремени нет, но его широко используют, как в научной и практической литературе, а так и в судебной практике.

Рассмотрим в таблице 1.2 определения налогового бремени, которые дают современные экономисты и финансисты в учебной и методической литературе.

Многие известные ученые и исследователи разделяют налоговое бремя на два основных уровня: макро и микро. На первом уровне налоговое бремя несет обобщающий показатель. Он определяет роль налогов в жизни всего общества. Налоговые обязательства рассчитываются как отношение налоговых платежей к национальному продукту.

Налоговое бремя на втором указанном уровне – это показатель поступивших материальных средств физических или юридических лиц. Важно отметить, что для юридического и физического лица нет универсальной методики расчета количественной оценки налогового бремени.

Таблица 1.2.

Систематизация определений налогового бремени в экономической литературе

Авторы	Определение
Романовский М.В., Врублевская О.В.	Налоговое бремя – обобщенная характеристика действия налогов, которая указывает долю изъятий в общем доходе государства, а также в доходах отдельных категорий плательщиков.
Брызгалин А.В.	Налоговое бремя – это обобщающий показатель, который характеризует роль налогов в жизни общества, и определяется как отношение всех налоговых сборов к совокупному национальному продукту.
Майбуров И.А., Абрамов М.Д., Агарков Г.А	Налоговое бремя – сумма всех взимаемых налогов к совокупному национальному продукту. Для хозяйствующего субъекта определяется отношением суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации.
Сидорова Е.Ю	Налоговое бремя для конкретного налогоплательщика – это относительный показатель, который отражает долю налогов в брутто-доходах, которые рассчитываются исходя из норм налогового законодательства по формированию различных элементов налога.
Бабякина Е.А.	Налоговое бремя используется для характеристики тяжести налогообложения на экономику в целом.
Глухов В.В., Дольдэ И.В.	Налоговое бремя для хозяйствующего субъекта – это совокупность всех налогов, которые выплачивает предприятие в период осуществления своей хозяйственной деятельности.
Занадворов	Налоговое бремя является обобщенной количественной и качественной характеристикой влияния обязательных платежей в бюджет государства.
Миляков Н. В.	Для государства налоговым бременем можно считать отношение совокупности всех взимаемых налогов к размеру совокупного национального продукта. Для отдельного налогоплательщика - отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к реализации продукции, работ, услуг.

Источник: [Составлено автором]

Для того чтобы найти показатель налогового бремени в расчетах используется отношение обязательных платежей к определенному интегральному показателю, в этом случае все зависит от конкретной методики. Балансовая прибыль, чистая прибыль, выручка от реализации – все эти показатели необходимо учитывать и рассматривать, когда речь идет о налоговой нагрузке.

Когда речь идет о грамотном расчете налогового бремени физических лиц, здесь не говорится исключительно об аккумулировании его платежей в пользу бюджета, возникающих в результате получения доходов. Именно поэтому справиться с расчетом налогового бремени достаточно непросто, не только на первый взгляд. Речь идет как о прямых, так и о косвенных налогах.

Прежде всего, появление налогового бремени связано с наличием у отдельного субъекта объекта налогообложения. Пока есть в наличии и распоряжении конкретный объект, по которому необходимо своевременно платить налог, плательщик будет нести обязательства в полной мере, от этого нельзя уйти.

Так, налоговое бремя не заканчивается в момент оплаты налога, а существует все время, пока у налогоплательщика имеются те обстоятельства, возникновение которых, законодательство о налогах и сборах связывает обязанности по уплате налога. Конкретный налогоплательщик, скорее всего, должен оплачивать не один налог, следовательно, его налоговым бременем будет – совокупность обязанностей по уплате налогов.

После того, как мы проанализировали сущность налогового бремени, обратимся к такой категории как налоговая нагрузка.

Иными словами, налоговая нагрузка - количественный показатель, отражающий результативность исполнения налогоплательщиками норм налогового права, устанавливающих налоговое бремя.

Далее в таблице 1.3. проанализируем понятие налоговой нагрузки различных авторов.

Таблица 1.3.

Систематизация определений налоговой нагрузки в экономической литературе

Авторы	Определение
Амоша А. К.	На макроэкономическом уровне налоговая нагрузка – отношение всей совокупности налогов и сборов к ВВП.
Архипцева Л.М.	Налоговой нагрузкой для хозяйствующего субъекта является отношение всех налогов и сборов, которая уплачивается организацией фискальным органам, к показателям ее деятельности.
Лаффер А.	Налоговая нагрузка – уровень предельно допустимой величины налоговых изъятий у организаций в бюджет государства.
Паскачев А.Б., Садыгов Ф.К., Саакян Р.С.	Налоговая нагрузка – максимально возможная сумма мобилизованных финансовых ресурсов организации, которые через органы налоговой службы и согласно законодательству должны быть перечислены в бюджеты соответствующего уровня (федеральный, местный).
«Бизнес-словарь»	Совокупная налоговая нагрузка – это совокупная масса денежных средств, которую инвестор, реализующий инвестиционный проект, должен заплатить в первый день финансирования этого проекта.
Ю. Иванова	Налоговая нагрузка – это показатель, который характеризует долю начисленных налогов и сборов, подлежащие уплаты налогоплательщиком с целью пополнения доходной части бюджета.
В. Савченко	Налоговая нагрузка – показатель, определяющий место налогов в жизни общества, а его натуральное выражение – это соотношение всей суммы налогов и сборов к валовому внутреннему продукту.
А.В. Боброва	Налоговая нагрузка – совокупность налогов и сборов, которую уплачивает плательщиком. Это эквивалент обязательства налогоплательщика перед государством (то есть абсолютная величина).
А. Соколовская.	Налоговая нагрузка (груз) – это эффективность воздействия налогов и сборов на экономику страны в целом и плательщиков в частности, которые связаны с экономическими ограничениями, возникающие в процессе уплаты налогов и отвлечения средств от других возможных направлений их использования.
Богачева О.В.	Налоговая нагрузка – возможность налогов с использованием налогооблагаемых ресурсов приносить доходы в бюджет.

Источник: Составлено автором]

Множество суждений по трактовке понятия «налоговая нагрузка» делает невозможным сформулировать одно конкретное понятие.

Так, В. Буряковский, В. Пансков, О. Врублевская, М. Романовский, А. Соколовская подчеркивают, прежде всего, качественную характеристику понятия «налоговая нагрузка»

Такие авторы как Архипцева Л.М., Богачева О.В., Корнус В., Квасов В. считают, что налоговая нагрузка – самостоятельная экономическая категория. Паскачев А.Б., Садыгов Ф.К., Саакян Р.С. считают, что понятие «налоговая нагрузка» уже, чем «налоговое бремя». Колчин С.П. отождествляет эти термины и обозначил их как «объем налоговых изъятий».

Из-за разных подходов ученых к трактовке содержания термина «налоговая нагрузка» возникают значительные разногласия относительно понимания сути этого явления.

В научной литературе показатель налоговой нагрузки трактуется неоднозначно, что часто приводит к неправильному пониманию сути этого понятия. Термины «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» нередко отождествляют. Однако, данное мнение не является верным.

Часто ошибки возникают, из-за проблемы перевода и неправильного понимания этих понятий. «Налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» на английском языке соответственно означают «taxloading» и «taxload».

Можно считать, что налоговая нагрузка является производным от налогового бремени и указывает на действие определенных инструментов относительно чего-либо. В нашем случае налоги являются теми инструментами, с помощью которых осуществляют действие в направлении экономики или общества.

В зарубежной литературе чаще принято употреблять понятие «налоговое бремя» и не уделено внимания понятию, что указывает на причину или действие, – «налоговая нагрузка».

Таким образом, можно умозаключить, что экономисты и финансисты, характеризуя термины «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя», не уделяют должного внимания на различия между этими понятиями и часто

отождествляют их значения. Соответственно, нет разграничения между этими категориями, и их считают тождественными».

«В англоязычных источниках термин «налоговое бремя» (англ. «taxburden», «taxload») определяется как совокупные затраты в экономике, которые направлены на уплату налогов, охватывающих не только сумму реально собранных налоговых платежей и сборов, но и дополнительные расходы, связанные с исполнением законов и правил по расчету и уплате этих налогов («compliancecost»).

Довольно весомую часть данных затрат занимают расходы на разработку и реализацию мероприятий по оптимизации налогообложения. Высоко квалифицированный труд бухгалтера или финансиста, который знает законодательную базу в настоящее время стоит очень дорого.

Оксфордский толковый словарь говорит нам, что налоговое бремя – это совокупность налогов и сборов, которую должны уплачивать физические или юридические лица.

Проанализировав выдержки из англоязычной литературы, где описывается сущность налогового бремени, можно сказать, что зарубежные ученые наиболее близки к истине понятия, отображающие категорию «бремя».

Определение из Оксфордского толкового словаря не совсем полное, оно недостаточно раскрывает суть понятия «налоговое бремя».

Сейчас можно обратить внимание к литературе и углубиться в некоторые тонкости. В работах активно используется понятие «налоговая нагрузка». Во-первых, оно звучит более благоприятно, не вызывает отрицательных эмоций. К налогам необходимо относиться как к обычному явлению, не наделяя данное понятие несправедливыми характеристиками, связанными с процессом угнетения человеческого достоинства. Слово «бремя» в современное время перестает активно использоваться, оно уходит в прошлое.

Сегодня вызывает огромный интерес именно понятие «нагрузка», в этом случае можно найти определенную положительную характеристику, поэтому

во всевозможных работах часто употребляется словосочетание «налоговая нагрузка». Это слово помогает описать влияние налогов на те события и обстоятельства, которые появляются в обществе.

До сих пор есть значительные противоречия по поводу понимания сути налоговой нагрузки. Это связано с тем, у ученых разный подход к трактовке содержания данного термина.

Некоторые ученые считают, что налоговая нагрузка является количественным показателем, который показывает часть уплаченных налогов, исходя из совокупных поступлений.

Другие говорят, что налоговая нагрузка как качественная характеристика – это обобщенный показатель действий налоговой системы государства, отображающий влияние налогов на финансовое состояние налогоплательщиков или на народное хозяйство страны в целом.

Также стоит отметить такое мнение, что критерий «налоговое бремя» является важным измерителем качества налоговой системы. С его помощью определяется размер налогового поля и налоговой массы в стране. В отличие от него, налоговая нагрузка является комплексным понятием, принимающее различные формы в зависимости от того, какая задача решается при его использовании.

Проанализировав экономическое содержание, сущность, этимологию, лингвистику и факторы, влияющие на величину показателя, можно сделать вывод, что налоговое бремя и налоговая нагрузка, не являются тождественными.

Таким образом, сформулированы следующие выводы:

1. Налоговое бремя является важным измерителем качества налоговой системы. Согласно ему определяется размер налогового поля и вектор развития налоговой политики в стране. В отличие от него, «налоговая нагрузка» является комплексным понятием, которое принимает различные формы в зависимости от того, какая задача решается при его использовании.

2. Налоговую нагрузку можно определить, как сумму денежных средств, которую заплатил налогоплательщик в ходе исполнения своих обязанностей по уплате налогов. Тогда как налоговое бремя — это прямые и косвенные обязанности по уплате налогов.

3. Налоговое бремя характеризуется как отношение, которое возникает во время изъятий сумм денежных средств в бюджеты различных уровней для формирования их доходной части и стабильного функционирования. А налоговая нагрузка — это показатель, который характеризует уровень налогового бремени.

4. Можно сказать, что налоговая нагрузка — это тот показатель, который характеризует влияние налоговых инструментов на экономическое развитие и состояние общества в целом. Налоговая нагрузка неразделима от налогового бремени и является произвольной его частью.

Предлагается сформулировать следующие определение налоговому бремени – это показатель, характеризующие отношения, которые возникают в процессе изъятий средств у налогоплательщиков в пользу бюджетов различных уровней.

К налоговой нагрузке можно применить следующие определение — это показатель, демонстрирующий роль налогов в деятельности предприятий, государства и физических лиц, в виде доли налоговых обязательств в суммарных доходах хозяйствующих субъектов.

Определения «налоговая нагрузка», «налоговое бремя» в целом сводятся к методикам расчета количественного показателя.

Чтобы найти ответы на практические задачи мы используем различные методики, которые применяются для расчета количественного показателя. Расчеты дают нам числовое выражение воздействия налогов и сборов на определенные виды экономической деятельности.

Можно говорить об актуальности дальнейших научных исследований в области разработки методик расчета количественных показателей, которые бы характеризовали, воздействуя налогов на социально-экономические процессы.

В следующей главе мы подробнее рассмотрим и проанализируем существующие методики и на примере реально функционирующего предприятия произведем расчеты налоговой нагрузки.

ГЛАВА 2 РАСЧЕТ И ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

2.1. Методики расчетов налоговой нагрузки на предприятии

В предыдущей главе было обозначено, что понятия налоговое бремя и налоговая нагрузка не являются тождественными.

Поэтому, далее в работе, рассмотрим методики расчета налоговой нагрузки на предприятии, чтоб в дальнейшем определить налоговое бремя в целом.

Отметим, что расчет налоговой нагрузки для предприятия имеет ряд целей:

1.Налоговая нагрузка рассчитывается предприятиями для того, чтобы они могли иметь представление о том, насколько их деятельность и уплата налогов может привлечь внимание налоговых органов, которые, в свою очередь, могут организовать проведение выездной налоговой проверки.

2.Следующей важной целью расчета данного показателя является возможность спрогнозировать налоговое бремя на будущий период.

3.Также налоговую нагрузку необходимо определять для расчета возможных финансовых последствий в случае изменения налогового законодательства.

4.Рассчитав налоговую нагрузку, предприятие может выработать ряд альтернативных управленческих решений в рамках инвестиционных проектов, более выгодного вложения средств, эффективного размещения производства, а также для анализа результатов деятельности при составлении бизнес-планов на краткосрочный и долгосрочный периоды.

Размер налоговой нагрузки зависит от таких экономических факторов как:

- финансовые результаты деятельности организации в целом,
- динамика налоговых баз за отчетный период,

-изменение внешних факторов, которые могут влиять на порядок исчисления и уплаты, налогов (изменение законодательства, ввод дополнительных льгот, изменение расчетной ставки по налогу и т.д.)

Налоговую нагрузку применяют для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия.

Волатильность налоговой нагрузки может зависеть и от факторов, сложившихся на предприятии. Например, начиная от вида деятельности (что лежит в основе классификации налоговых органов) и заканчивая особенностями ведения налогового и бухгалтерского учета.

Для краткосрочного планирования определение налоговой нагрузки используется налоговыми органами, которые могут на основании расчётов принять решение о проведении налоговой проверки хозяйствующего субъекта.

Что касается среднесрочного планирования, такой показатель может помочь в оптимизации налогового бремени. Так, хозяйствующие субъекты могут сравнить несколько возможных вариантов налоговой нагрузки, используя различные методы ее оптимизации.

Величина налоговой нагрузки оказывает влияние на финансовое положение налогоплательщика. Поэтому данный показатель очень важен для любого хозяйствующего субъекта, и не важно, предприятие будет субъектом МСП или организацией со сложной корпоративной структурой, или вовсе вновь созданное.

В научных трудах и финансовой литературе представлено великое множество различных методик исчисления налоговой нагрузки предприятия.

Существует 3 основных проблемы, которые возникают при выборе методики расчета. Они представлены на рисунке 2.1.



Рисунок 2.1. - Проблемы формирования методики расчета

Источник: [Составлено автором]

При формировании структуры налогов, которые мы возьмем в расчет при исчислении совокупной налоговой нагрузки предприятия может возникнуть большое количество вопросов. Самым острым из которых будет является необходимо ли включать в общую структуру те налоги, по которым предприятие является налоговым агентом. Эти налоги имеют транзитный характер для организации, и экономисты полагают, что при расчете налоговой нагрузки такие налоги надо убирать.

Например, хозяйствующие субъекты уплачивают НДС в бюджет несмотря на то, что они являются всего лишь налоговым агентом, а реальные налогоплательщиками – сотрудники предприятия. Именно поэтому, многие экономисты предлагают не учитывать НДС при расчете налоговой нагрузки.

Имеет место быть иное мнения, по которому НДС включается в совокупную величину налогов для расчетов налоговой нагрузки, так как НДС извлекает из оборота денежные средства организации. Также можно сказать, что НДС включается в исчисление налоговой нагрузки, если расчеты осуществляются на основе данных о денежных потоках организации.

Далее раскроем проблему того, что брать исчисления налоговой нагрузки. Мнения разделяются и, с одной стороны, ученые предлагают использовать сумму фактических поступление налогов, другие говорят учитывать предполагаемую сумму (т.е. начисленные поступления)

По этому поводу существуют совершенно разные высказывания.

В том случае, если налоговая нагрузка рассчитывается по фактическим поступлениям средств в бюджеты, тогда можно столкнуться с проблемой. Есть вероятность не учета тех средств, которые были удержаны с потребителей при продаже, а также с конкретных лиц в процессе выплаты зарплаты. Здесь велика вероятность появления погрешностей и ошибок, никто не сможет подробно объяснить, почему конкретная сумма средств осталась на счету у посторонних лиц. Расчет нагрузки по сумме поступления в связи с такими обстоятельствами подчеркивает только отрицательную характеристику всего процесса.

Но, если мы используем в расчетах предполагаемые поступления, тогда возникнет следующая ситуация: будут приняты в расчет средства, которые, возможно, никогда не поступят непосредственно в бюджет, лицо может найти возможность уклониться от их уплаты.

Общего мнения по данному аспекту пока нет. В выполняемых расчетах применяются уплаченные и начисленные налоги, обязательные сборы. Два данных критерия должны быть связаны с единой задачей использования показателя налоговой нагрузки.

Необходимо так же уделить внимание и поговорит о выборе интегрального показателя для расчетов налоговой нагрузки. Это достаточно спорный вопрос, потому для определения правильного результата огромную роль играет именно обобщающий показатель. Поэтому необходимо выбрать точный показатель, с ним и будет сопоставляться сумма налогов.

Исследователи утверждают, что в качестве интегрального показателя может выступать не только полученная выручка, но и чистая прибыль, добавленная стоимость.

Можно сделать вывод и отметить, что налоговая нагрузка определяется разными моментами и отношениями. Всегда нужно обращать внимание на соотношение уплаченных налогов и начисленных к данным выручки, прибыли.

Совокупность выделенных способов нагрузки помогает легко справиться с проведением расчетов. Здесь без точности, достоверности нельзя обойтись, все должно быть на своих местах. По результат выполненной работы можно сделать вывод о том, какая была раньше ситуация по обязательным платежам, и как все изменилось в настоящее время, есть ли улучшения.

Сравнительная характеристика методик расчета налоговой нагрузки представлена в таблице 2.1. и в Приложение №1.

Далее проанализируем каждую методику в отдельности.

1.Первой рассмотрим Методику Департамента налоговой политики Минфина России.

Согласно данной методике мы берем в расчет долю уплаченных налогов в выручке с учетом НДС. Это является несомненным преимуществом методики. Однако, при расчете данным способом мы не в состоянии проанализировать воздействие каждого налога на налоговую нагрузку в целом, и не можем проанализировать влияние налоговой оптимизации на финансовое состояние предприятие в зависимости от источника уплаты налога.

2.Рассморим методику М.Н. Крейниной.

Данная методика дает возможность оценить долю уплаченного налога в источнике уплаты. С помощью этой методики мы можем провести анализ результативности и эффективности применения того или иного метода налоговой оптимизации или налогового планирования по определенному налогу в динамике.

Эта методика не дает возможность нам оценить влияние косвенных налогов. Они не берутся в расчёт и, если мы хотим их проанализировать надо рассчитывать налоговую нагрузку косвенных налогов отдельно. Методика не применяется к предприятию с отрицательным финансовым результатом, и она не учитывает НДФЛ.

3. Методика А. Кадушина и Н. Михайловой создана для понимания влияния возможности изменения ставок по налогам, а также льгот на

стремительное и успешное развитие конкретного субъекта. Разработка оценивает налоговую нагрузку, как часть отдаваемой в бюджет добавленной стоимости. Показатель налогового бремени предприятия тесно связан с процедурой начисления налогов и их выплатами. Важную роль необходимо отдать источнику налогов. Но здесь не идет речь о влиянии некоторых налогов, например, налога на имеющиеся транспортные средства. [8]

4. Расскажем о методике, разработанной А. Кировой. Здесь автор говорит о двух важных понятиях, в которых требуется внимательно и подробно разобраться.

Абсолютная налоговая нагрузка — это количество налогов, взносов, поступающая в обязательном порядке в бюджет

Относительная налоговая нагрузка — отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости. В данной методике делается акцент на источники выплат, именно на них стоит опираться при изучении нагрузки.

Выполненные отчисления учитываются в качестве элемента формирования себестоимости продукции, но никак источник выплаты налогов. При расчете налоговой нагрузки не берется в расчет НДС.

Абсолютная налоговая нагрузка не показывает всю сложность налоговых обязательств. В методике не отражаются определенные показатели, к которым относится рентабельность, трудоемкость. Нельзя провести подробный анализ роста деловой активности субъекта.

5. Другая не менее популярная методика принадлежит М.И. Литвину. Он говорит о включении такого явления, как НДС, несмотря на тот факт, что компании не являются его плательщиками (только функция налогового агента).

Способствует правильному и грамотному определению доли налогов в источнике, из которого они уплачиваются, используется показатель прибыли. А также можно сравнивать нагрузку на всевозможные предприятия разного направления и рода деятельности. Но не оценивает результат конкретных налогов, как транспортный налог, платежи за пользование

природными ресурсами, но не определяется источник их погашения. Все это указывает на необходимость задуматься над глубоким и всесторонним анализом сложной системы.

6. Методика Т.К. Островенко.

Данная методика не является количественной, как предыдущие. Она мультипликативная.

Рассчитав налоговую нагрузку с помощью данного подхода, мы по итогу получим результаты, по которым можем сформулировать обобщенный вывод, дающий возможность принимать более результативные управленческие решения. Данная методика является синтезом описанных методик.

7. Следующая методика В.Д. Новодворского и Р.Л. Сабанина.

Данная методика направлена на то, чтобы мы смогли рассчитать ожидаемую долю налогов в предполагаемых доходах. Многие предприятия сталкиваются с дилеммой перехода с ОСНО на УСН. Эта методика позволяет оценить уровень налоговой нагрузки при смене режима налогообложения. Тем самым, с ее помощью предприятие может выбрать наиболее выгодный для себя режим. Однако есть небольшой нюанс у данной модели, она применима только для УСНО, где налоговой базой выступают «доходы». Применить методику для расчета налоговой нагрузки предприятия, находящегося на ОСНО, мы тоже не можем.

8. Проанализируем методику О.С. Салькова.

Как и методика В.Д. Новодворского и Р.Л. Сабанина методика О.С. Салькова дает нам возможность сравнить уровни налоговой нагрузки, если предприятие принимает решение о переходе на упрощенную систему с общего режима налогообложения. И оно хочет выбрать для себя наиболее выгодный режим.

Методика не применяется для расчета налоговой нагрузки для УСНО. Также мы не можем ее использовать, если хотим проанализировать налоговую нагрузку фирмы, с отрицательным финансовым результатом.

9. Следующая методика крайне интересна, и она принадлежит Е.Б. Кожевникова, О.П. Осадчая.

Это единственной методика расчета налоговой нагрузки в интегрированных бизнес структурах.

С ее помощью мы можем провести анализ налоговой нагрузки крупных предприятий, холдингов и т.д. где одновременно применяются как общий, так и специальные налоговые режимы.

Здесь весьма сложный интегральный показатель - добавленная стоимость, рассчитанная с учетом особенностей ОСНО и специального налогового режима.

Огромный плюс данного метода заключается, конечно, в том, мы можем рассчитать налоговую нагрузку в интегрированной бизнес структуре. Однако, это сделать крайне сложно из-за практического расчета добавленной стоимости.

10. Далее поговорим и методике Ханафеева Ф.Ф.

Автор предлагает нам использовать коэффициент совокупной налоговой нагрузки. Данный коэффициент является алгебраической суммой трех коэффициентов нагрузки, которые применяются к выручке, фонду оплаты труда, капиталу.

Если мы перемножим коэффициент совокупной налоговой нагрузки. Также и стоимость собственного капитала, то мы получим показатель, показывающий суммарную налоговую нагрузку в общей сумме собственного капитала.

С помощью этого показателя мы можем распределять налогоплательщиков для рейтинговой оценки при отнесении их к группам добросовестных налогоплательщиков или, наоборот, к проблемным. [29]

11. Последняя методика, предлагаемая для разбора, это авторская методика Милконов Ю.И.

С ее помощью мы можем провести масштабный анализ налоговых нагрузок фирм, работающих в различных отраслях.

Здесь учитывается влияния многих факторов, например: финансовых, материальных, трудовых и т.д.

Применяя данную модель, предприятия смогут оптимизировать своего налоговое бремя в зависимости от стоящих перед ними задач на определенном этапе своего жизненного цикла и с использованием не только практических, но и аналитических инструментов

Используя данную методику, мы можем дать оценку деловой активности предприятия, которая может меняться под влиянием увеличения или уменьшения количества налогов, налоговых льгот и т.д.

Систематизация вышеприведенных методик расчета налоговой нагрузки представлена в Приложении 1.

Все перечисленные выше методики направлены на то, чтобы оценивать влияния изменений количества налоговых обязательств, размер налоговых ставок и льгот на уровень налогообложения. Именно здесь мы можем увидеть всю ценность различных методик, применяя их на практике.

Проведя развернутый анализ трудов отечественных и зарубежных ученых, можно сделать вывод о невозможности существования лишь одной методики расчета налоговой нагрузки в современных условиях развития экономических отношений.

Таблица 2.1.

Сравнение методик расчета налоговой нагрузки

Методика расчета налоговой нагрузки	Система налогообложения, на которой находится субъект	НДФЛ	НДС, акцизы	Интегрированный показатель
Методика Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ	Общая система налогообложения	+	+	Выручка с НДС

Методика М.Н. Крейниной.	Общая система налогообложения	-	-	Прибыль до налогообложения
Методика А. Кадушина и Н. Михайловой	Общая система налогообложения	+	+	Добавленная стоимость
Методика Литвина М.И.	Общая система налогообложения	+	+	Источник средств уплаты
Методика Кирова Е.А.	Общая система налогообложения	-	+	Вновь созданная стоимость
Методика Т.К. Островенко	Общая система налогообложения	-	+	Источники покрытия
Методика Новодворского В.Д. и Сабанина Р.Л.	Переход на упрощенную систему налогообложения с общей	-	+	Ожидаемый годовой доход
Методика Салькова О.С.	Переход на упрощенную систему налогообложения с общей	-	+	Расчетная прибыль
Методика Кожевникова Е.Б. и Осадчая О.П.	Интегрированная бизнес структура	+	+	Добавленная стоимость для интегрированной бизнес структуры
Методика Ф.Ф. Ханафеева	Общая система налогообложения, Упрощенная система налогообложения	-	+	Используются 3 элемента в зависимости от расчетного коэффициента
Методика Милконовой Ю.И.	Общая система налогообложения	+	+	Выручка с учетом денежных средств

Источник: [Составлено автором]

Таким образом, основная идея приведенных выше методик состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки экономического субъекта универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях народного хозяйства.

В следующем пункте работы мы произведем расчет налоговой нагрузки на функционирующем предприятии, проанализируем результаты расчетов и сделаем выводы.

2.2. Оценка и анализ налогового бремени на предприятии ООО «Трубопроводкомплект»

В данном пункте работы предлагается провести оценку налогового бремени на предприятии ООО «Трубопроводкомплект».

Для этого необходимо провести выборку тех методик, которые в наибольшей степени смогут охарактеризовать уровень налоговой нагрузки организации.

Организация ООО «Трубопроводкомплект» основана в 2001 году. Основной вид деятельности - оптовая торговля соединительными деталями (СДТ) нефте- и газопровода.

Предприятие находится на общей системе налогообложения. Основными налогами и сборами, уплачиваемые в бюджеты и фонды, являются:

- Налог на добавленную стоимость (НДС);
- Налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- Налог на прибыль;
- Страховые взносы;
- Транспортный налог;
- Налог на имущество организаций.

Предприятие относится к субъекту малого предпринимательства и использует упрощенную форму бухгалтерской отчетности.

Предприятие организует поставки СДТ таким крупным заказчикам как:

- ООО «Газпром трансгаз Югорск»;
- ООО «Газпром трансгаз Екатеринбург»;
- ООО «СибурТобольск»;
- АО «СибурТюменьГаз»;
- АО «Сибнефтемаш»;
- ООО «Газпром трансгаз Сургут»;
- ООО «Газпром добыча Уренгой»;
- ООО «Газпром трансгаз Чайковский»;
- ООО «Газпром трансгаз Уфа»;
- ООО «Уралмаш НГО Холдинг»;
- и др.

Организация ООО «Трубопроводкомплект» на протяжении почти 20 лет осуществляет бесперебойные поставки СДТ и за последние несколько лет, благодаря системе электронных торгов, зарекомендовала себя как добросовестный поставщик и расширила клиентскую базу, которая вышла за пределы нашего региона.

Это поспособствовало увеличению штата, реализации продукции, и как следствие, произошел рост налоговых платежей в бюджет.

Рассмотрим ниже в таблице 2.2. основные показатели финансовой хозяйственной деятельности (ФХД) предприятия за 5 лет.

Таблица 2.2.

Показатели ФХД предприятия за 2014-2018 г, т.р.

Показатель	2014 г	2015 г	2016 г	2017 г	2018 г
Выручка	33396	34729	52606	40471	65096
Расходы	32091	33061	49153	38964	61516
Прибыль до н/о	1245	1495	3174	1306	3522
Прибыль чистая	1041	1192	2526	1033	2818
ФОТ	1882	1664	1740	1913	2292
Имущество	767	728	728	728	1257

Источник: [Составлено автором]

По данным таблиц 2.2. и 2.3. в период с 2014 по 2016 у предприятия наблюдается рост основных показателей деятельности, что влечет за собой увеличение налоговых отчислений в бюджеты и фонды. В 2017 году произошел спад, однако ситуация в 2018 году восстановилась и по итогам наблюдений, именно этот год являлся наиболее результативным.

Таблица 2.3.

Налоги и взносы, уплаченные предприятием в период с 2014-2018 г, т.р.

Показатель	2014 г	2015	2016 г	2017 г	2018 г
НДС	655	883	1818	1019	1534
НДФЛ	218	199	239	248	298
Налог на прибыль	204	303	648	273	704
Транспортный налог	4	4	4	4	5
Взносы	699	479	586	577	692

Источник: [Составлено автором]

Так как, предприятие находится на общей системе налогообложения, то оно должно уплачивать: НДС, налог на прибыль организации, НДФЛ, взносы, транспортный налог и налог на имущество. Что касается последнего, у предприятия имеются льготы в отношении налога на имущество.

Ниже на рисунках 2-4 представлено соотношение налогов и источников их уплаты.

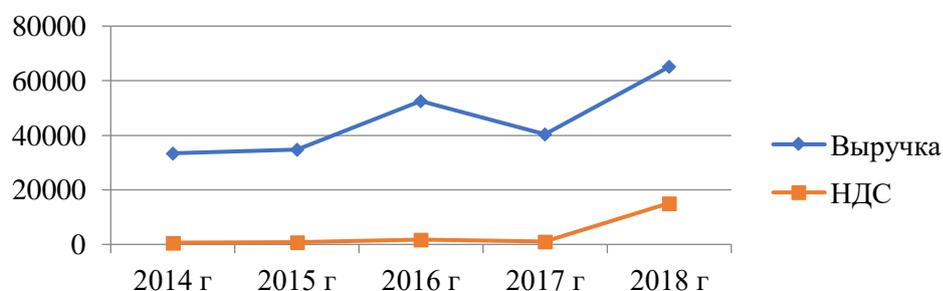


Рисунок 2.2. – Динамика выручки предприятия и НДС за 2014-2018 гг

Источник: [Составлено автором]

На рисунке видно, что в 2016 году наблюдается рост выручки, что спровоцировало рост НДС, далее в 2017 г был спад, после чего в 2018 году предприятие смогло выровнять ситуацию, увеличив выручку и, следовательно, НДС.

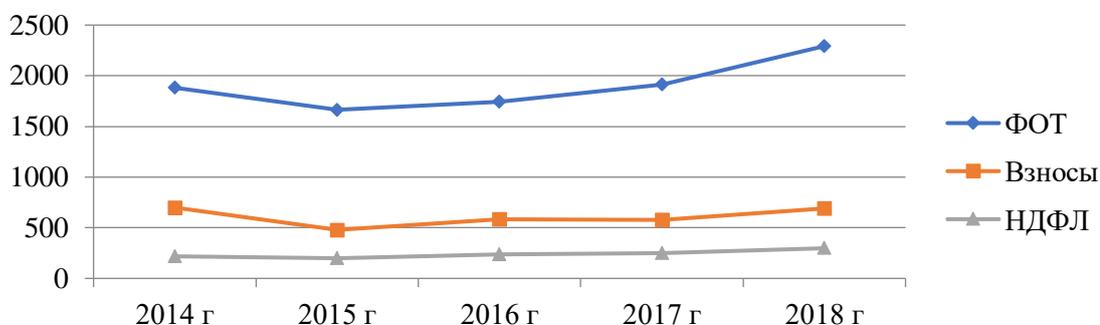


Рисунок 2.3.- Динамика ФОТ и зарплатных налогов и взносов за 2014-2018 гг

Источник: [Составлено автором]

С 2016 года на предприятии наблюдается рост фонда оплаты труда, что влечет за собой рост зарплатных налогов: НДС и взносы.

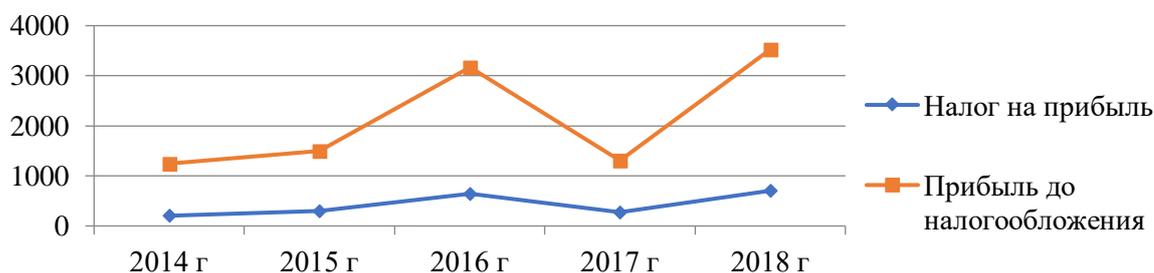


Рисунок 2.4. – Динамика прибыли и налога на прибыль организации за 2014-2018 гг

Источник: [Составлено автором]

Налог на прибыль на протяжении 5 лет имеет скачкообразную динамику, с 2014 года по 2016 наблюдается рост прибыли и налога. Далее можно увидеть резкий спад, который отрицательно сказался на финансовом результате организации, в 2018 году фирма смогла выровнять положение и превысить показатель 2016 года.

После кризисного 2014 года у предприятия на протяжении нескольких лет идет рост основных показателей ФХД за счет роста экономической

активности в стране. Увеличивается реализации продукции, что влечет за собой рост выручки и как следствие увеличение налоговой базы по НДС. Несмотря на растущие расходы, прибыль предприятия имеет тенденцию к увеличению, что вызывает увеличение платежей по налогу на прибыль. ФОТ с 2014 - 2016 г изменяется не систематично. Это связано с кадровыми перемещениями на предприятии. Это влияет на размер НДФЛ и взносов в фонды, которые уплачивает предприятие. Среднесписочная численность работников за последние 5 лет варьируется в пределах 9-10 человек. В 2017 году наблюдается резки спад в деятельности фирмы. Управленческим решением было принято предприятию регистрироваться на электронных торговых площадках и участвовать в тендерных закупках. Результатом данного мероприятия стало то, что 2018 г. оказался самым эффективным за последние 5 лет. Увеличение всех основных показателей вызвало рост платежей в бюджет, а рост ФОТ обусловлен принятием в штат новых сотрудников и увеличением заработных плат.

Также рассмотрим в таблице 2.4. структуру основных налоговых платежей предприятия за последние 3 года.

Таблица 2.4.

Структура налоговых платеже предприятия за 2016-2018 гг

Показатель	2016 г	Удел. вес	2017 г	Удел. вес	2018 г.	Удел. вес
НДС	1818	55,2%	1019	48,0%	1534	47,4%
НДФЛ	239	7,3%	248	11,7%	298	9,2%
Налог на прибыль	648	19,7%	273	12,9%	704	21,8%
Транспортный налог	4	0,1%	4	0,2%	5	0,2%
Взносы	586	17,8%	577	27,2%	692	21,4%
Итого	3295	100%	2121	100 %	3233	100 %

Источник: [Составлено автором]

По данным таблицы видно, что на протяжении 3х лет наибольший удельный вес в налоговых платежах приходится на НДС. В 2016 году – 55,2%, в 2017 году – 48% и в 2018 году – 47,4%. Налоговой базой по НДС является реализация товаров и услуг на территории РФ. Основой вид деятельности ООО «Трубопроводкомплект» - оптовая продажа. Следовательно, на НДС будет приходиться наибольший удельный вес.

НДФЛ и страховые взносы начисляются исходя из фонда оплаты труда. Динамика на протяжении 3х лет нестабильная. Что касается структуры НДФЛ, в 2017 году наблюдается его увеличение по сравнению с 2016 г (на 2,5%), с последующим спадом в 2018 году. На НДФЛ приходится от 7% до 11% всех налоговых отчислений. Страховые взносы занимают более весомую часть – 17,8 % в 2016 году, 27,2 % в 2017 году и 21,4 % в 2018 году. Увеличение в структуре данных налогов объясняется сокращением доли НДС и налога на прибыль.

Налог на прибыль имеет нестабильную динамику, так в 2018 г и в 2016 г на него приходилось примерно 20 % всех налоговых отчислений, а в 2017 году всего лишь 13%. Это объясняется резким сокращением прибыли предприятия, которая является базой для исчисления данного налога.

Транспортный налог имеет самую незначительную долю (менее 0,5% от общего числа), так как в автопарке предприятия находятся два автомобиля мощностью 120 л.с.

Графическое отображение таблицы представлено на рисунках 2.5.-2.7.



Рисунок 2.5. – Структура налоговых платежей предприятия ООО
«Трубопроводкомплект» в 2016 году

Источник: [Составлено автором]

В 2016 году наибольший удельный вес приходится на НДС – 55,2 %. Далее идет налог на прибыль организации – почти 20 %. Доли приходящиеся на НДФЛ и взносы – 7,3 % и 17,8 % соответственно. Транспортный налог имеет незначительный вес в структуре на него приходится 0,1 %.

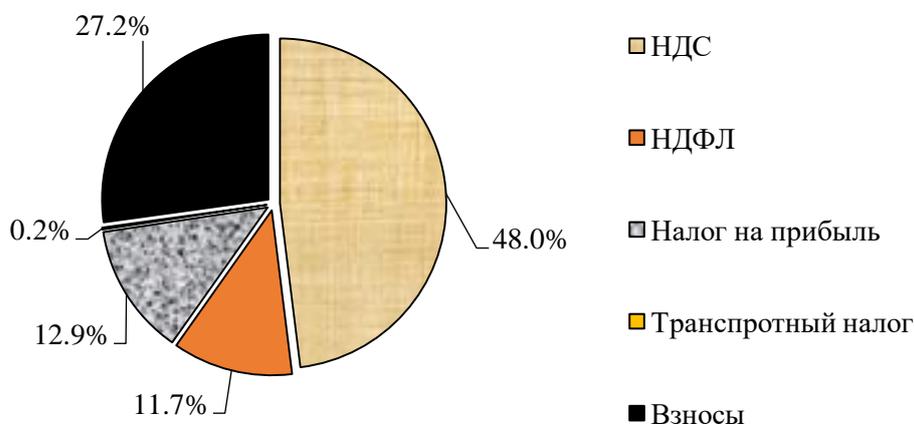


Рисунок 2.6. – Структура налоговых платежей предприятия ООО
«Трубопроводкомплект» в 2017 году

Источник: [Составлено автором]

В 2017 году НДС занимает также наибольший удельный вес – 48 %. Налог на прибыль организации – почти 12,9 %. Доли приходящиеся на НДФЛ и взносы – 11,7 % и 27,2 % соответственно. Транспортный налог имеет незначительный вес в структуре на него приходится 0,2 %.

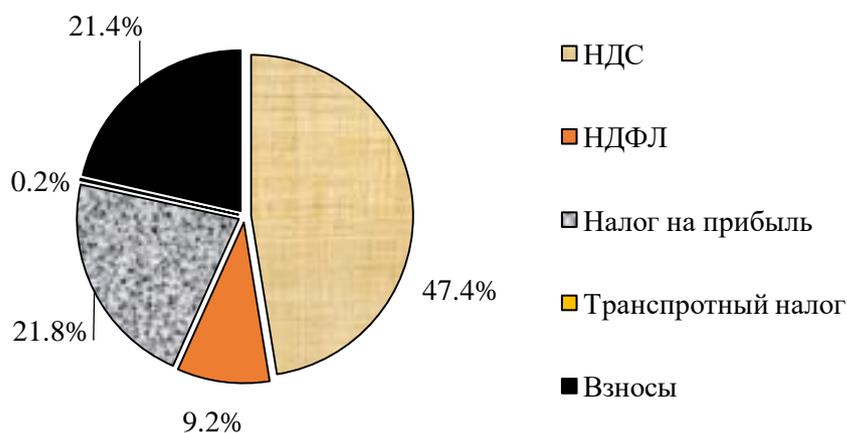


Рисунок 2.7.– Структура налоговых платежей предприятия ООО
«Трубопроводкомплект» в 2018 году

Источник: [Составлено автором]

В 2017 году НДС занимает также наибольший удельный вес – 47,4 %. Доля налога на прибыль организации увеличивается и составляет 21,8 %. Доли приходящиеся на НДФЛ и взносы в 2018 году примерно равны и составляют 21 % от общего веса налоговых платежей. На транспортный налог по-прежнему приходится 0,2 %.

На рисунке 2.8. представлена динамика налоговых платежей предприятия ООО «Трубопроводкомплект» за 2014- 2018 г

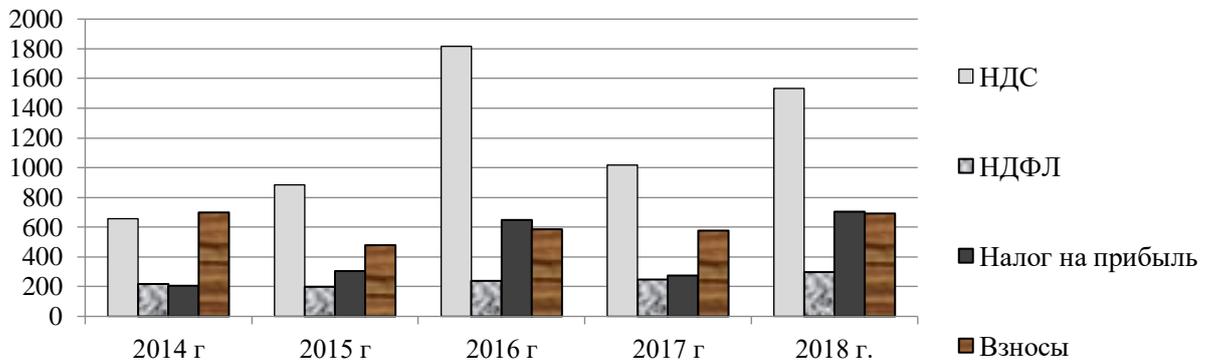


Рисунок 2.8.– Динамика налоговых платежей предприятия ООО
«Трубопроводкомплект» за 2014- 2018 г

Источник: [Составлено автором]

Из рисунка 2.8. видно, что НДС изменяется значительно больше всего за анализируемый период. В 2016 году данный налог имеет наибольшее значение, наименьшее в 2014. НДФЛ и взносы на протяжении 5 лет изменяются незначительно. В 2018 году из-за расширения штата сотрудников можно увидеть увеличение данных платежей. Налог на прибыль в период с 2014 года по 2016 год увеличивается, в связи с ростом прибыли предприятия. В 2017 году был спад экономической активности предприятия, который сопровождался снижением всех налоговых отчислений, в т.ч. налога на

прибыль. Ситуация в 2018 году изменилась, произошел рост основ показателя, тем самым увеличив отчисления в бюджет и фонды.

Далее проведем расчет налоговой нагрузки предприятия в период с 2014 г по 2018 г. Выбор методик основывался на том, что предприятия находится на общей системе налогообложения. Результаты расчетов представлены в таблице ниже.

Таблица 2.5.

Расчет налоговой нагрузки ООО «Трубопроводкомплект» с использованием различных методик

№	Методика	2014 г	2015 г	2016 г	2017 г	2018 г
1.	Методика Минфина РФ	5,34%	5,37%	6,26%	5,24%	4,90%
2.	М.Н. Крейнина	84,39%	85,29%	77,97%	87,63%	81,35%
3.	А.Кадушина, Н. Михайлова	14,06%	13,01%	15,73%	13,56%	12,05%
4.	Е.А.Кирова	АНН	АНН	АНН	АНН	АНН
		1562	1669	3056	1873	2935
		ОНН	ОНН	ОНН	ОНН	ОНН
		33,36%	34,56%	38,34%	36,78%	33,56%
5.	Ф.Ф. Ханафеев	39,62%	31,32%	37,13%	32,68%	32,70%
6.	Ю.И. Милконова	4,47%	4,54%	5,60%	4,33%	4,18%
7.	М.И. Литвин	67,07%	63,55%	71,28%	66,54%	65,53%

Источник: [Составлено автором]

По результатам расчетов налоговой нагрузки можно сделать следующие выводы о налоговом бремени предприятия за пятилетний период:

1. По методике расчета Департамента налоговой политики Минфина РФ налоговая нагрузка определяется через соотношение всех уплаченных налогов и взносов к выручке от реализации. На протяжении 5 лет налоговая нагрузка находится примерно на одном уровне, исключением является 2016 г. Отклонение могло быть вызвано тем, что в 2016 году был резкий рост выручки от реализации, с относительно небольшим ростом расходов, что вызвало увеличение налогооблагаемых баз. В 2018 году имело место быть также увеличение выручки, однако налоговая нагрузка находится на среднем уровне.

Это можно объяснить ростом расходов, что повлияли на НДС и налог на прибыль.

За анализируемый период среднеотраслевая налоговая нагрузка варьируется от 2,8% до 3,2 %. Как видно по результатам расчетов, у предприятия за 5 лет уровень налоговой нагрузки выше среднеотраслевой

2. Согласно методике М.Н. Крейниной интегральным показателем выступает прибыль экономического субъекта. 2017 г был не настолько удачным для предприятия, как предыдущие, произошел резкий спад, что спровоцировало снижение прибыли и это отразилось на показателе налоговой нагрузки. Он составил 87,63%.

3. А. Кадушина и Н. Михайлова полагают, что налоговая нагрузка характеризуется через долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной экономическим субъектов. С 2014 по 2016 наблюдается рост реализации, и как следствие доля отдаваемой в бюджет добавленной стоимости. И на 2016 год была пиковая точка роста, величина налоговой нагрузки составила 15,73%. 2017 год характеризуется резким спадом, а в 2018 году по сравнению с 2016 году величина расходов значительно выше, а значит и доля отдаваемой в бюджет добавленной стоимости. Налоговая нагрузка по данной методике в 2018 году почти на 3,7 процентных пункта ниже.

4. Е.А. Кирова предлагает разграничивать показатель налоговой нагрузки на абсолютные и относительные.

Согласно данной методике в 2016 году уровень налоговой нагрузки имеет наивысший показатель. Абсолютная налоговая нагрузка – 3056т.р., а относительная - 38,34 %.

5. Методика Ю.И. Милконовой рассматривает расчет налоговой нагрузки с учетом денежных средств, которыми располагает предприятия на начало года. Так, 2016 году сумма денежных средств составила всего лишь 59 т.р. Следовательно, показатель налоговой нагрузки наивысший в этом году и составил 5,60%

6. По методике М.И. Литвина 2016 год снова имеет нависший показатель налоговой нагрузки. При расчетах использовались сумма отношений налогов и сборов к источникам их уплаты. Так в 2016 г, платежи в бюджет, по сравнению с предыдущими годами, были выше, за счет роста выручки, и как следствие, прибыли.

7. Методика Ф.Ф. Ханафеева несколько отличается от предыдущих, так как автор предлагает ввести коэффициент совокупной налоговой нагрузки, который будет определяться, как сумма коэффициентов нагрузки применительно к 3м элементам: выручка, ФОТ, капитал. И не смотря на различия в расчетах, 2016 год имеет наивысший показатель (71,28%).

Таким образом, при расчетах различными методиками, можно сказать, что в 2016 году предприятие понесло наибольшее налоговое бремя за 5 лет. 2017 год являлся упадочным, произошел спад, сократилась выручка и прибыль, что является основными налоговыми базами для налогов, которые предприятие обязано перечислять в бюджет. Что касается 2018 года, то мы видим, что показатели финансовой деятельности предприятия выросли, и даже опередили 2016 г. При этом, налоговое бремя предприятия не имеет тенденцию к росту. Это может быть связано с возросшими расходами, которые сбили выручку и прибыль предприятия.

В следующей главе мы рассмотрим пути, методы, способы и инструменты оптимизации налогового бремени на предприятии, а также просчитаем налоговую экономию, которую могла бы получить фирма ООО «Трубопроводкомплект» в 2018 г.

ГЛАВА 3 Пути оптимизации налогового бремени на предприятии

3.1. Пути, методы, способы и инструменты оптимизации налогового бремени на предприятии

Для того чтобы изучить теоретические основы оптимизации налоговой нагрузки предприятия необходим анализа терминологической основы.

Термин «оптимизация» - многозначен и широко используется в таких науках как: математика, информатика, планирование и управление, а также в налогообложении (Таблица 3.1).

Таблица 3.1.

Особенности термина «оптимизация» в различных источниках литературы

Источник	Понятие	Сущность
Советский энциклопедический словарь	Оптимизация	1. Процесс выбора наилучшего варианта из возможных; 2. Процесс приведение системы в оптимальное состояние
Электронная библиотека	Оптимизация (в экономике)	1. Максимизация экономического благосостояния общества по отношению к макроэкономическим целям. 2. Определение значений экономических показателей, с помощью которых будет достигнут оптимум- самое лучшее и стабильное состояние системы.

Источник: [Составлено автором]

Далее речь пойдет о налоговой оптимизации, а конкретнее оптимизации налоговой нагрузки. Эти понятия широко используются в настоящее время, не только в научной литературе, но и на практике. В современной действительности любое предприятие, будь то крупное структурное подразделение со множеством филиалов, или же малое/среднее предприятия, все они заинтересованы в рационализации своих налоговых платежей. Естественно, здесь речь идет о легальных способах снижения налоговой нагрузки.

Согласно Постановлению Конституционного суда Российской Федерации от 27 мая 2003 года №9-П «налоговая оптимизация, включает в себя как минимизацию налогов, то есть прямое снижение налогового бремени, так и иные действия, связанные с рационализацией движения финансовых потоков».

Ниже в таблице 2.3. рассмотрим различные интерпретации термина налоговой оптимизации на предприятии.

Таблица 3.2.

Различные интерпретации термина налоговой оптимизации на предприятии.

Автор	Определение
М.В. Коршунова	Налоговая оптимизация — это сокращение величины налоговых обязательств через целенаправленные правомерные действия плательщика, которые включают в себя использование всех законодательно закрепленных льгот, налоговых освобождений и других законных методов, и способов
М.В. Корнаухов	Налоговая оптимизация – это применение разрешенных законом механизмов сокращения платежей по налогам и сборам, которые на законном основании освобождают от уплаты налога или предлагается выбрать наиболее выгодную форму предпринимательской деятельности
Константин Саркисов	Налоговая оптимизация – это выбор налогоплательщика, основанный на возможности подбора лучших способов уплаты налогов в рамках правового поля
Постановление Конституционного суда РФ от 27.05.03г №9 – П	Налоговая оптимизация — это методы, которые включают в себя как сокращение налогов, то есть конкретно направленные действия на уменьшение налогового бремени, так и иные действия, которые связаны с рационализацией движения финансовых потоков
А.В. Брызгалин	Налоговая оптимизация — это сокращение величины налоговых платежей с помощью целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, которые включают в себя использование всех разрешенных законодательством способов.
Электронная библиотека	Оптимизация налогообложения – это выбор между различными вариантами деятельности юридического лица и размещения его активов, который направлен на достижение максимально возможного низкого уровня налоговых обязательств. Оптимизация налоговой нагрузки — это организационные мероприятия, которые осуществляются в поле действующего законодательства. Они связаны с выбором время, места и видов деятельности, а также с разработкой и реализацией наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений, для увеличения денежных потоков организации по средствам налоговой оптимизации и минимизации налоговых платежей

Источник: [Составлено автором]

Как видно из информации, представленной в таблице 3.2. налоговая оптимизация является сложным процессом взаимоотношений между

государством и налогоплательщиком. Причем, эти отношения четко регламентируются законодательством. Однако, имеется множество двойственных и завуалированных путей и способов создания мошеннических схем по неуплате налогов. Таким образом, оптимизация налоговой нагрузки – это двойственное явление, где с одной стороны будет государство, стремящееся получить максимально возможное количество налоговых поступлений в бюджет, а с другой - налогоплательщик, ищущий путь снизить эти самые платежи, даже не всегда легальным способом.

В настоящее время, администрирование налоговых преступлений находится на весьма высоком уровне, ужесточается наказания за правонарушения и финансовые махинации, однако это не останавливает плательщиков, и чаще всего из-за того, что они не могут справиться с тем бременем, которое возложило на них государство в виде налогов.

Схематично и упрощенно эти взаимоотношения представлены на рисунке ниже.



Рисунок 3.1. – Схема взаимоотношений государства и налогоплательщиков

Источник: [Составлено автором]

Однако не все так сложно и печально, как кажется, на первый взгляд. С развитием и становлением налоговой системы нашей страны происходит совершенствование способов и методов ведения бухгалтерского и налогового учета, повышается финансовая грамотность специалистов. Поэтому при

оптимизации налоговой нагрузки предприятию не обязательно принимать радикальные меры и «уклоняться от уплат». На данный момент существует легальный и разрешенные законодательством способы уменьшения налоговой нагрузки. Следовательно, принимая разрешенные методы оптимизации налогообложения, который направлены на снижения налоговых поступлений в бюджет, предприятия (в лице уполномоченных лиц) не будут нести ни административной, ни уголовной ответственности. И данное уменьшение налоговых платежей не будет рассматриваться как преступления и правонарушения.

На рисунке 3.2. представлена интеграционная схема, в которой описаны основные причины и типы поведения налогоплательщиков, а также последствия, которые влекут за собой то или иное поведение. Схема составлена на основе работ М.В. Корнаухова и Р.А. Митрофановой.

Как полагают ученые, если налогоплательщик решил произвести оптимизацию своей налоговой нагрузки, то он заранее обдумал все свои действия и осознал все возможные риски, которые могут последовать. Налоговая экономия достигается планомерно, после конкретно предпринятых действий.

Стремление и желание всех без исключения налогоплательщиков оптимизировать свою налоговую нагрузку является главной составляющей налоговой оптимизации.

Все больше внимания в современном обществе уделяется поведению экономических субъектов. Стали искать альтернативные мотивы и причин уклонения от налогов. Здесь мы говорим не о рациональных и законных путях снижения налоговой нагрузки, а именно о корыстном умысле.

Среди наших ученых И.И. Кучерова одна из первых стала изучать нравственно-психологический портрет недобросовестного налогоплательщика. Автор утверждает, что такое отрицательное мнение по отношению к налоговой системе у субъекта сформировано без обоснованных

причин, и оно основывается лишь на внутренних предубеждениях, а также не достаточной осведомлённостью в экономической и правовой сферах.



Рисунок 3.2- Причины и типы поведения налогоплательщиков и соответствующих юридических последствий

Источник: [Составлено автором]

Существует еще одна классификация моделей поведения налогоплательщиков в процессе оптимизации налогового бремени. Некоторые ученые по мимо «налоговой оптимизации» и уклонением от «уплаты налогов»

выделяют отдельным блоком выделяют такую промежуточную категорию как «избежание налогов».

Если проанализировать данные понятия, то можно сделать следующие выводы:

1. Налоговая оптимизация - самый безопасный и легальный способ сокращения своих налоговых платежей. Она менее рискованная, однако, в какой-то степени менее выгодная, и для ее осуществления требуется высоко квалифицированные сотрудники, которые будут компетентны как в экономических, так и в правовых вопросах.

2. Избежание налогов представляет собой тоже законное поведение налогоплательщика. Эта пограничная категория, реализация которой может вызвать спорные моменты, однако подразумевается, что это не будет являться правонарушением и наказание за не предусматривается.

3. Уклонение от уплаты налогов — самая жесткая форма неуплаты в бюджет по налоговым обязательствам. Это прямое, незаконное, умышленное сокращения средств, которые должны были попасть в бюджет. это умышленное нарушения налогового законодательства. Здесь уже последует уголовное наказание.

Систематизируем в таблице 3.3. классификации моделей налоговой оптимизации.

Таблица 3.3.

Классификация моделей и направлений налоговой оптимизации

Бобровой А.В. Головецкого Н.Я.	Приемы оптимизации налоговой нагрузки	Осуществление организацией социально значимых видов деятельности, регулирование количества и структуры работников организации, открытие филиалов с минимальной налоговой нагрузкой, увеличение себестоимости продукции (работ, услуг), изменение учетной политики организации, выбор партнеров в коммерческих отношениях, выбор льготной системой налогообложения, использование руководителями статуса индивидуального предпринимателя, смена резидентства налогоплательщика и т.д.
-----------------------------------	---------------------------------------	--

Автор	Классификационный признак	Классификация налоговой оптимизации
А.Ю. Рыманов	Модели поведения налогоплательщиков	Уклонение от уплаты налогов, избежание налогов и налоговая оптимизация
Е.С. Вылкова, М.В. Романовский	Направления оптимизации налоговых платежей	Легальный, полуполюгальный и уклонение от уплаты налога
А.В. Боброва Н.Я. Головецкий	Схемы налоговой оптимизации	Простые и сложные
М.П. Владимиров	Способы оптимизации налоговой нагрузки	Через учетную политику для целей налогообложения, льготный метод и ситуационные методы
Ю.А. Лукаш	Схемы налоговой оптимизации	В зависимости от оптимизации конкретных налогов
И.М. Карасева	Мероприятия по оптимизации налоговой нагрузки	Минимизация налоговых баз; избежание уплаты дополнительных налогов; оптимизация сроков уплаты налогов; увеличение объема затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль; уменьшение сумм налога, рассчитанного с оборота

Источник: [Составлено автором]

А.В. Боброва и Н.Я. Головецкий в процессе своих исследовательских работ, решили выделять две схемы оптимизации налоговой нагрузки:

1. Простая. Для реализации она не нуждается в целенаправленных затратах, оформления специальных документов или договоров (выбор варианта периодичности уплаты налога или используемых льгот)

2. Сложная. Реализация такой схемы без дополнительных затрат невозможна. Оформление документов заменяет реально имеющиеся правоотношения другими (создание компании в оффшорной зоне).

В своих научных работах Е.С. Вылкова и с М.В. Романовским, изучая пути налоговой оптимизации хозяйствующего субъекта, рассматривают на три основных направления сокращения налоговых платежей. К ним относятся легальный и полуполюгальный пути оптимизации, а также прямое уклонение от уплаты налогов.

Данная классификация представлена на рисунке 3.3.



Рисунок 3.3. – Пути налоговой оптимизации хозяйствующего субъекта

Источник: [Составлено автором]

Эти направления сформированы исходя из возможностей хозяйствующего субъекта по оптимизации налоговой нагрузки.

Далее поговорим о текущей и перспективной оптимизации налоговой нагрузки на предприятии. Классификация способов представлена на рисунке 3.4.

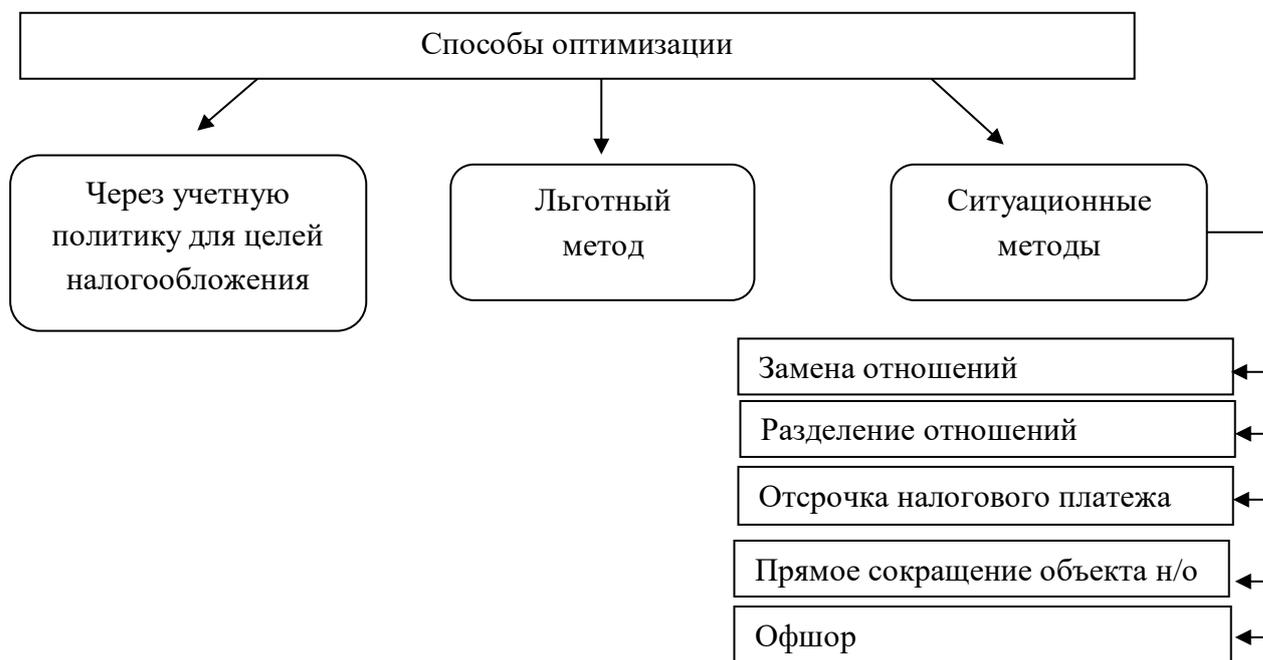


Рисунок 3.4. – Приемы оптимизации налогообложения по методике М.П. Владимировой

Источник: [Составлено автором]

Рассмотрим подробнее данные способы.

Первый способ применяется практически всеми предприятиями. Когда на предприятии формируется учетная политика, то все методы бухгалтерского и налогового учета выбираются налогоплательщиком самостоятельно, исходя из выгоды. Это самый распространенный метод налоговой оптимизации, так как применяется абсолютно всеми экономическими субъектами.

При применении налоговых льгот может возникнуть неоднозначная ситуация. Сокращая обязательства по одному налогу не всегда мы в результате получаем сокращение совокупной налоговой нагрузки.

Стоит отметить, перечень льгот и право воспользоваться ими четко регламентированы и закреплены в законодательных актах различных уровней. Их количество не так и велико, поэтому данный метод не является уникальным.

Налоговая оптимизация с помощью ситуационных методов, используется не постоянно, а ситуативно, когда у налогоплательщика возникают в финансово-хозяйственной деятельности операции, которые могут быть оптимизированы таким образом. Самими распространенными ситуационными методами уменьшения налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта можно считать методы специального режима или офшора.

И.А. Тищенко, К.В. Таланова в своей работе рассматривают 8 методов оптимизации налоговой нагрузки:

1. Метод замены отношений. Он предполагает замену любой обременительной хозяйственной операции другой, по итогам реализации, которой мы получим тот же финансовый результат, но будем применять более выгодный порядок налогообложения.

2. Метод разделения отношений. Этот метод тоже основан на замене, но в этом случае хозяйственная операция подлежит разделению на несколько,

и налогоплательщик самостоятельно принимает решение о замене части хозяйственной операции.

3. Метод отсрочки налогового платежа. При этом методы расчет по налогам или сборам осуществляется в последний день отчетного налогового периода.

4. Метод прямого сокращения объекта налогообложения. Его смысл заключается в том, что хозяйствующий субъект принимает решение об отказе от объекта налогообложения, если это не повлечет за собой негативных последствий на деятельность предприятия.

5. Метод делегирования налоговой ответственности предприятию – сателлиту. Передача налогооблагаемого объекта субъекту или лицу, контролируемому налогоплательщиком.

6. Метод оптимальной учетной политики подразумевает выбор таких способов и методов бухгалтерского и налогового учета, при которых допускается использовать по максимуму предоставленные возможности по сокращению обязательств по уплате налогов.

7. Метод применения законодательно установленных льгот и преференций. Его можно считать одним из наиболее эффективным методом налоговой оптимизации. Предполагается использовать особые возможности, которые предусмотрены налоговым кодексом, позволяющие получить частично или полностью освободиться от уплаты налога.

8. Метод смены налоговой юрисдикции заключается в смене сбытового управления или центра принятия управленческих решений организации в виде учреждения самостоятельного юридического лица, либо в переносе непосредственно производственных мощностей в зону льготного режима налогообложения.

Далее поговорим об инструментах оптимизации налоговой нагрузки предприятий. Они имеют разностороннюю направленность, а также подвержены частым корректировкам со стороны законодательства.

Экономический субъект самостоятельно выбирает те инструменты оптимизации налоговых платежей, которые больше всего подходят под специфику деятельности. Общие, специальные, аналитические и практические инструменты применяются, для того, чтобы уменьшить общий уровень налоговой нагрузки, что должно благоприятно влиять на экономический климат компании и эффективность ее работы.

Классификация инструментов налоговой оптимизации продемонстрирована ниже на рисунке 3.5.



Рисунок 3.5 - Инструменты налоговой оптимизации

Источник: [Составлено автором]

Раскроем немного сущность каждого инструмента.

Специальные инструменты чаще всего применяются, когда есть возможность перейти на специальный режим налогообложения. Или же более распространенный вариант специального инструмента – перенос момента

возникновения объекта налогообложения. Таким образом, у предприятия возникает шанс оставить в обороте средства, необходимые для осуществления текущей деятельности.

Прямое сокращение объекта налогообложения подразумевает продажу неиспользуемого имущества, без негативных последствий для деятельности фирмы. Это имущество само по себе является объектом налогообложения: земельный, транспортный или же налог на имущество. Тем самым, организация, избавившись от данного объекта, перестает быть плательщиком перечисленных налогов.

Льготное налогообложение можно рассмотреть с точки зрения преобразований организационно-правовой структуры предприятия, тем самым добиться дополнительных льгот и преференций со стороны государства. Однако, этот метод крайне сложен, и требует основательного анализа законодательной базы.

Сюда же можно отнести офшорный метод оптимизации налоговой нагрузки. Его смысл сводится к тому, чтобы осуществить перенос деятельности или хотя бы часть имущества предприятия в зону льготного налогообложения.

Следящие идут аналитические инструменты. Суть данных инструментов заключается в том, чтобы провести анализ, который позволит определить реальную ситуацию, возможности, цели и средства реализации налоговой оптимизации на предприятии.

Самый распространенные инструменты оптимизации налогообложения это практические. Название говорит само за себя. Их применяют в своей деятельности все предприятия. Они менее рискованные и поэтому самые распространённые. Чаще всего эти инструменты используются при составлении учетной политики организации, где выбираются методы учета доходов и расходов, методы начисления амортизации, и другие методы ведения бухгалтерского и налогового учета, где у предприятий есть право выбора.

Для получения более качественных результатов оптимизации налоговой нагрузки необходимо предварительно провести анализ и составить прогноз по каждому мероприятию, чтобы иметь представление об итогах и быть готовым к возможным рискам.

На рисунке 3.6. представлен перечень возможных приемов снижения налоговой нагрузки на предприятиях. Данная классификация была составлена с использованием трудов Бобровой А.В. и Головецкого Н.Я.

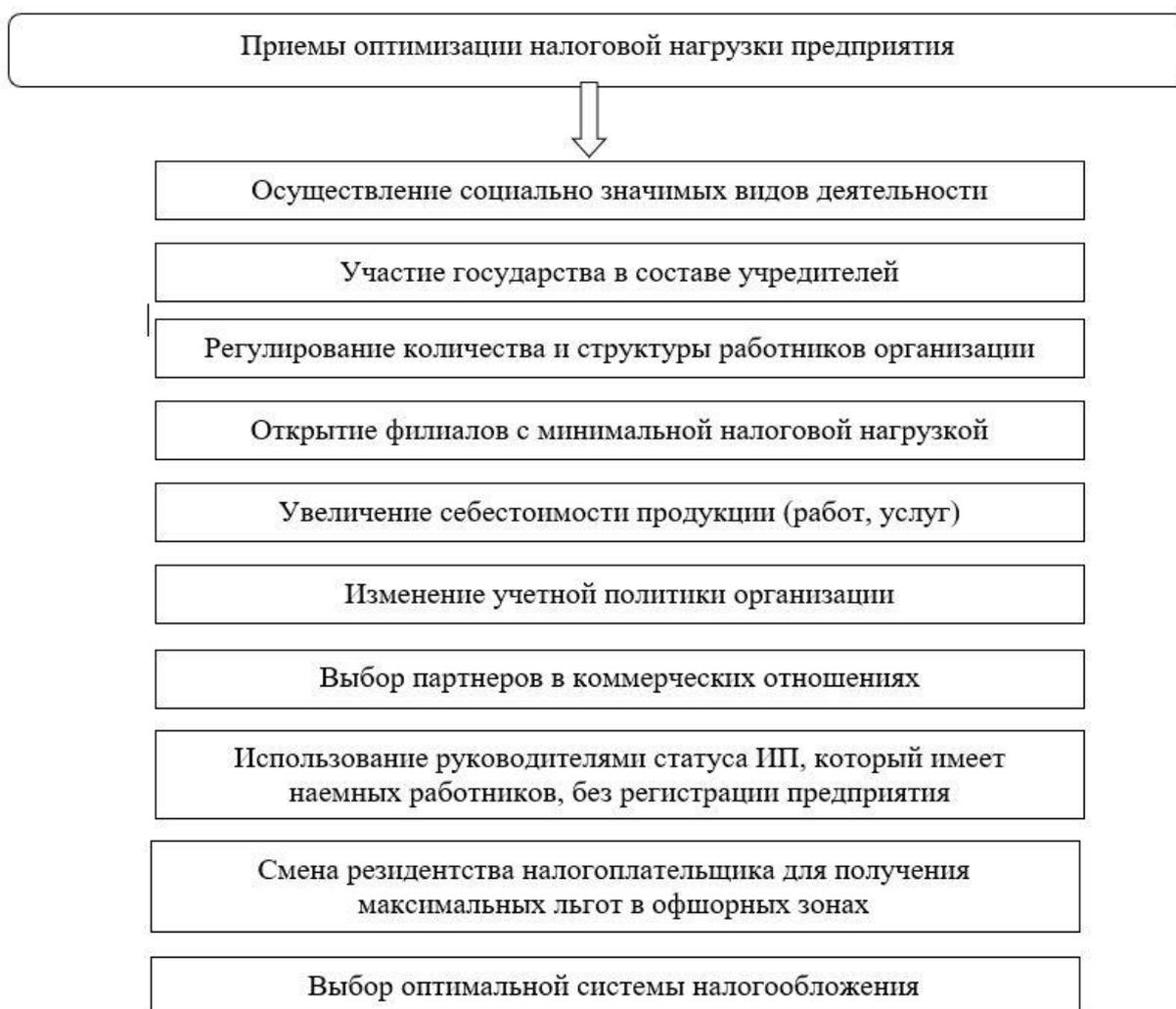


Рисунок 3.6. – Основные приемы налоговой оптимизации предприятия
Источник: [Составлено автором]

На данном этапе подходит к концу анализ теоретико-методических аспектов формирования налоговой нагрузки предприятия и его оптимизации.

Что касается непосредственно налоговой оптимизации, то в настоящее время имеет большое количество методов, способов и инструментов ее

реализации. Как минимум есть законодательно прописанные методы и способы ведения бухгалтерского и налогового учета, которые предприятия самостоятельно могут выбрать и закрепить в своей учетной политике.

Однако, имеет место быть нехватка квалифицированных сотрудников, которые могли бы помогать осуществлять легальное снижение налоговых обязательств юридическим лицам.

Таким образом, налоговая оптимизация – это деятельность, характеризующая уменьшение налоговых обязательств на законных основаниях.

Любая организация стремится минимизировать свои налоговые обязательства, но многие из них даже не подразумевают как правильно можно воспользоваться имеющимся на данный момент льготами.

Стоит отметить, что:

1) В настоящее время предприятия могут принимать различные организационно-правовые формы. Это дает возможность выбирать наиболее выгодный режим налогообложения.

2) Есть случаи, когда налогоплательщик может самостоятельно определить режим по уплате налогов.

3) У налогоплательщика есть возможность самостоятельно выбрать для целей налогообложения способы учета хозяйственных операций, которые позволят добиться оптимального уровня налоговой нагрузки.

Однако, за каждым хозяйствующим субъектом остается право лично решать, как ему оптимизировать свою налоговую нагрузку, и какие методы при этом применять, разрешенные законодательством, или же недобросовестно уклоняться от уплаты налогов.

Тем временем, ФНС России разрабатывает методы борьбы с преступными деяниями по отношению к недобросовестным налогоплательщиков, и усиливает системы налогового администрирования.

Таким образом, подводя итоги всему выше сказанному, следует вывод, о том, что налоговая оптимизация, по средствам которой можно сократить

налоговое бремя, необходима каждому предприятию. Она позволит высвободить дополнительные денежные ресурсы, которые могут быть вложены в развитие организации, что должно увеличить эффективность деятельности в целом. Чаще всего при оптимизации налоговой нагрузки применяется налоговое планирование. Его основная цель сокращение уровня налогового бремени на основе различных разрешенных законом методов.

3.2. Разработка рекомендаций по оптимизации налогового бремени на предприятии

При запуске оптимизационного процесса налогообложения предприятия нужно собрать и проанализировать информацию, которая так или иначе отображает состояние бухгалтерского и налогового учета. На основе этих данных формируются декларации и производятся платежи в бюджеты и фонды.

Основными источниками финансовой информации на предприятиях служат:

- 1) Бухгалтерская финансовая отчетность,
- 2) Учетная политика организации,
- 3) Устав,
- 4) Налоговые декларации,
- 5) Оборотно-сальдовая ведомость и анализ счета
- 6) Локальная документация, разработанная предприятием для

личных нужд.

Суть основных подходов к оптимизации налогообложения предприятия ООО «Трубопроводкомплект» можно свести к алгоритму, представленному на рисунке 3.6.

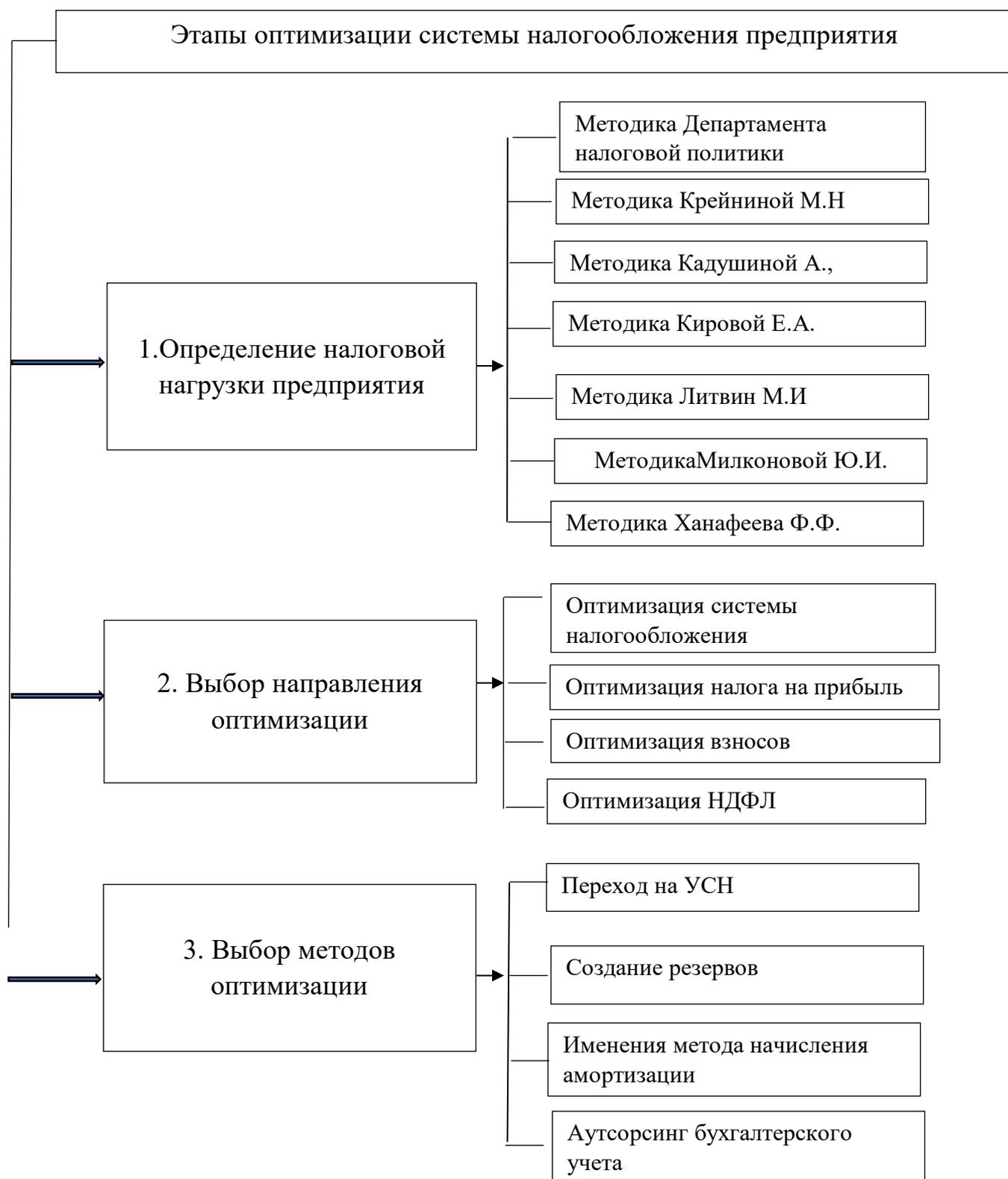


Рисунок 3.7-Алгоритм оптимизации налогов на предприятии ООО

«Трубопроводкомплект»

Источник: [Составлено автором]

Показатель налоговой нагрузки по различным методикам представлен в предыдущей главе работы.

При выборе методов оптимизации был сделан упор на то, что:

1. Имеет смысл провести расчет налоговой нагрузки предприятия, если бы оно перешло на упрощенную систему налогообложения.
2. У предприятия имеются транспортные средства, однако резервов на их ремонт не сформировано.
3. В январе 2018 года на учет было поставлено основное средство (погрузчик) срок полезного использования 3 год, первоначальная стоимость 545 т.р. Амортизация начисляется линейным способом. Предлагается применить в расчет нелинейный метод.
4. За последние 3 года увеличивается ФОТ, произошло увеличение штатных сотрудников бухгалтерии. Следует просчитать целесообразность перехода на аутсорсинг бухгалтерского учета.

Далее проверим насколько изменится налоговая нагрузка предприятия при переходе с ОСНО на УСН.

Прежде чем говорить о смене системы налогообложения, необходимо обратить внимание на критерии, которые должны выполняться, если предприятие хочет перейти на УСН.

К ним относятся:

- Размер выручки за последние 9 месяцев не должен превышать 112, 5 млн. руб.
- Среднесписочная численность - не более 100 человек.
- Остаточная стоимость основных средств не более 150 млн. руб.
- У предприятия не должно быть филиалов.
- Доля участия других организаций – не более 25 %.

Также критерии, относящиеся к деятельности организации.

ООО «Трубопроводкомплект» по состоянию на 2018 год выполняет все критерии, которые указаны выше. Следовательно, можно просчитать эффект от перехода на УСН.

В Законе Тюменской области от 31.03.2015 № 21 "О моратории на повышение налоговой ставки для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения" зафиксированы следующие ставки расчета для УСН:

-Если используется налогооблагаемая база «Доходы» применяется ставка 1%.

-Если «Доходы минус расходы» - 5%.

Также, если использовать базу для расчетов «Доходы», то их величину можно уменьшить за счет страховых взносов, но не более чем на 50%.

Произведем расчеты.

Доходы в 2018 году составили 65096 т.р., расходы- 61516 т.р. При применении базы «доходы уменьшения на величину расходов», то получим следующий результат: $(65096-61516) * 5\% = 179$ т.р. Если использовании для расчетов только «доходы», то получается: $65096 * 1\% = 650,96$. Однако, предприятие уплачивает страховые взносы в размере 692 т.р. Следовательно, мы можем уменьшить уплачиваемый налог на 50 %, и он составит 325,48.

Систематизируем полученные результаты в таблице 3.4. и сравним их с ОСНО.

Таблица 3.4.

Изменение налоговых платежей ООО «Трубопроводкомплект» на 2018 год при применении УСН и ОСНО, т.р.

Вид налога	ОСНО	УСН «Доходы- Расходы»	УСН «Доходы»
НДС	1534	-	-
Налог на прибыль	704	-	-
Транспортный налог	5	-	-
НДФЛ	298	298	298
Взносы	692	692	692
Единый налог	-	179	325,48
Итого	3233	1169	623,48
Налоговая нагрузка	4,97%	1,79 %	0,95%

(Методика Минфина РФ)			
--------------------------	--	--	--

Источник: [Составлено автором]

Таким образом, по результатам расчетов, можно увидеть снижение налоговой нагрузки предприятия при смене налогового режима. Если применять общую систему налогообложения, то абсолютная величина налоговых платежей составит 3233 т.р., при УСН «Доходы-Расходы» - 1169 т.р. и наименьший показатель приходится на применении УСН «Доходы» - 623,48 т.р.

Однако, предприятие не готово к такой кардинальной трансформации. Основная деятельность предприятия предполагает обслуживание крупных нефте и газодобывающих предприятий, которые заинтересованы во входном НДС. Следовательно, осуществить переход на УСН в реальных условиях весьма проблематично.

Поэтому ниже предлагаются менее радикальные и рискованные для предприятия мероприятия, которые могут оптимизировать налоговые обязательства.

Далее произведем расчет резерва на предстоящий ремонт основных средств.

Создание резервов позволяет производить учет расходов равномерно с начала налогового периода, тем самым, увеличивая расходы и уменьшая налоговую базу по налогу на прибыль.

Резерв на предстоящий ремонт основных средств создается на основании статьи 324 главы 25 НК РФ.

Затраты на ремонт основных средств и сумма создания возможного резерва экономического субъекта представлена в таблице 3.5.

Таблица 3.5.

Затраты на ремонт ОС и величина резерва на предстоящий ремонт, в т.р.

Период	2016 г.	2017г.	2108 г.
Затраты на содержание и ремонт ОС	132	176	324
Резерв на ремонт ОС			226
Сумма экономии налога на прибыль			45,2

Источник: [Составлено автором]

Как рассчитана сумма экономии

По данным таблицы видно, что предприятия за 2018 г. израсходовало на ремонт 324 т.р., в 2017 г.-176 т.р., а в 2016 г - 132 т.р. А могло бы создать резервы под предстоящий ремонт, которые не должны превышать среднюю величину фактических понесенных расходов на ремонт за последние 3 года. Следовательно, суммы резервов могли бы быть в 2018 г. 226 т.р. Это бы снизило сумму налога на прибыль на 45,2 т.р.

Также мы можем спрогнозировать размер предстоящих резервов на ремонт ОС. Прогнозирование будет произведено методом экстраполяции (метод тренда) с помощью Excel.

На рисунке 3.8. представлен график и тренд расходов на ремонт основных средств предприятия. В Таблица 3.6. продемонстрирован прогнозный резерв на ремонт ОС и сумма экономии налога на прибыль на 2019-2021 г, в т.р.

Уравнение тренда имеет вид $y=96*t+18,66$

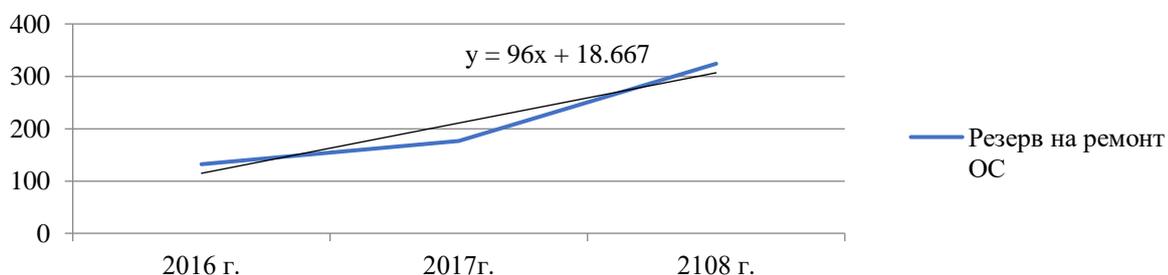


Рисунок 3.8. -Тренд расходов на ремонт основных средств предприятия

Источник: [Составлено автором]

Составим точечный прогноз совокупных расходов на ремонт ОС предприятия в 2019-2021 г.

$$Y_{2019} = 96 * 2 + 18,66 = 210,6$$

$$Y_{2020} = 96 * 3 + 18,66 = 306,6$$

$$Y_{2021} = 96 * 4 + 18,66 = 402,6$$

Таблица 3.6.

Прогнозный резерв на ремонт ОС и сумма экономии налога на прибыль на 2019-2021 г, в т.р.

Период	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Затраты на содержание и ремонт ОС	324	210,66	306,66	402,66
Резерв на ремонт ОС	226	210	236	280
Сумма экономии налога на прибыль	45,2	42	47,2	56

Источник:[Составлено автором]

Как рассчитали экономию?

Таким образом, при создании резерва на ремонт ОС на 2019-2021 уменьшит налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в 2019 г на 210 т.р., в 2020 г. На 236 т.р. и на 280 т.р. в 2021 г. И суммы экономии будут равны 42 т.р., 47,2 т.р. и 56 т.р. соответственно.

Далее рассмотрим влияние амортизации на налог на прибыль.

В декабре 2017 предприятие приобрело погрузчик стоимость 545 т.р. На учете объект ОС числится с 01.01.18 г. Срок полезного использования 36 месяцев. Согласно учетной политики амортизация начисляется линейным способом.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется при линейном способе исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

В таблице 3.7. представлен расчет амортизации за 2018 г.

Таблица 3.7.

Расчет амортизации основного средства за 2018 г линейным методом

Период	Первоначальная стоимость	Амортизация	Остаточная стоимость
01.01.2018	545	15,139	529,861
01.02.2018	545	15,139	514,722
01.03.2018	545	15,139	499,583
01.04.2018	545	15,139	484,444
01.05.2018	545	15,139	469,306
01.06.2018	545	15,139	454,167
01.07.2018	545	15,139	439,028
01.08.2018	545	15,139	423,889
01.09.2018	545	15,139	408,750
01.10.2018	545	15,139	393,611
01.11.2018	545	15,139	378,472
01.12.2018	545	15,139	363,333
	Итого	181,667	

Источник: [Составлено автором]

Таким образом, сумма уменьшения налога на прибыль в 2018 г составила 181,6 т.р.

Предположим, что предприятия выбрало бы нелинейный метод начисления амортизации.

При нелинейном методе (способе) норма амортизации применяется к остаточной, а не первоначальной (восстановительной) стоимости. За счет этого, стоимость имущества списывается неравномерно - с уменьшением суммы амортизации с каждым последующим месяцем. Нелинейный метод определен в ст. 259.2. налогового кодекса России. Тогда мы бы получили следующие результаты (см. таблицу 3.8.).

Таблица 3.8.

Расчет амортизации основного средства за 2018 г нелинейным методом

Период	Первоначальная стоимость	Амортизация	Остаточная стоимость
01.01.2018	545	30,52	514,48

01.02.2018	545	28,811	485,669
01.03.2018	545	27,197	458,472
01.04.2018	545	25,674	432,797
01.05.2018	545	24,237	408,561
01.06.2018	545	22,879	385,681
01.07.2018	545	21,598	364,083
01.08.2018	545	20,389	343,694
01.09.2018	545	19,247	324,448
01.10.2018	545	18,169	306,278
01.11.2018	545	17,152	289,127
01.12.2018	545	16,191	272,936
	Итого АМ	272,064	

Источник: [Составлено автором]

При использовании нелинейного метода предприятие смогло бы при расчете налоговой базы учесть расходы в 272, 06 т.р.

Сведем полученные результаты и просчитаем экономию налога на прибыль (см. таблицу 3.9.)

Таблица 3.9.

Расчет суммы экономии налога на прибыль при использовании различных методов амортизации, в т.р.

Период	2018 г
Годовая амортизация при линейном методе	181,667
Годовая амортизация при нелинейном методе	272,064
Отклонение	90,398
Экономия налога на прибыль	18,080

Источник: [Составлено автором]

Таким образом, предприятие в 2018 году могло бы сэкономить 18,080 т.р. при использовании нелинейного метода амортизации.

Следующим методом оптимизации налогообложения можно считать такое новое веяние как аутсорсинг.

Аутсорсинг — передача другой компании, на основании договора, определённых видов деятельности (производственной, предпринимательской, обслуживающей и др.)

В отличие от прочих видов услуг, оказываемых сторонними организациями, которые имеют разовый, эпизодический или случайный характер и ограничены началом и концом, аутсорсинг предполагает длительный характер (не менее 1 года). Аутсорсинг осуществляет функции по профессиональной поддержке, бесперебойной работы отдельных систем и инфраструктур. С его помощью можно повысить эффективность организации в целом и использовать высвободившиеся финансовые и человеческие ресурсы для развития новых концепций ведения бизнеса.

Что касается отечественного опыта, то в нашей предпринимательской практике на аутсорсинг чаще всего передается такой функционал как обеспечение функционирования офиса, ведение бухгалтерского учёта, транспортные услуги, переводческие услуги, поддержка работы компьютерной сети и информационной инфраструктуры, обеспечение безопасности, рекламные услуги.

Рассмотрим экономию по налогам и сборам предприятия на примере бухгалтерского аутсорсинга.

Бухгалтерский аутсорсинг — один из вариантов бухгалтерского обеспечения функций учёта и отчетности на предприятии, за которое несёт полную ответственность, в соответствии с законодательством РФ, руководитель предприятия. В данном случае обеспечение бухгалтерского учёта привлекается специализированная сторонняя компания, которая осуществляет ведение бухгалтерского и налогового учета и предоставляет необходимую отчётность ФНС и внебюджетные фонды. При аутсорсинге объем работ может весьма сильно варьироваться от формирования «нулевой отчётности» и до регулярного сотрудничества на ежедневной основе.

Как говорит теория, и показывает практика, специализированные компании могут полностью выполнять все функции бухгалтерии предприятия

вплоть до осуществления банковских платежей и предоставления первичной учетной документации контрагентам. Данный вид сотрудничества позволяет также строить и осуществлять достаточно сложные и гибкие бизнес-проекты с использованием внешних компаний и собственных сотрудников для достижения максимального результата и эффективности.

В таблице 3.9. представлены данные по фонду оплаты труда предприятия и доли бухгалтерии в нем. Графически динамика ФОТ за 2016-2018 год представлен на рисунке 3.9.

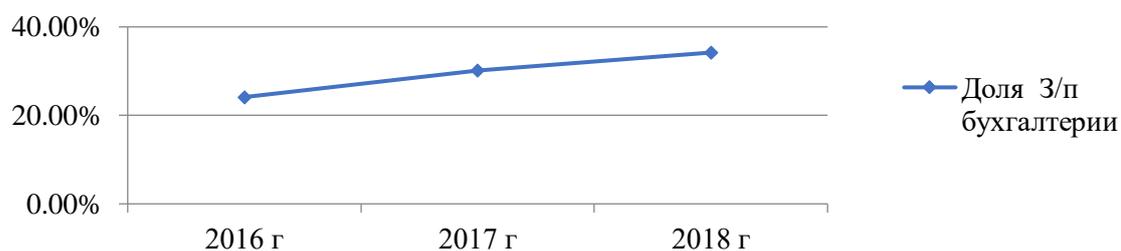


Рисунок 3.9. – Динамика заработной платы сотрудников бухгалтерии

Источник: [Составлено автором]

За последние 3 года наблюдается резкий рост заработной платы сотрудников бухгалтерии. Это вызвано принятием новых сотрудников в штат. В 2016 году на предприятии работал 1 сотрудник бухгалтерии, заработная плата которого составляла 20 т.р. В 2017г.числится уже 2 человека, з/п первого сотрудника также 20 т.р. 2го сотрудника в период стажировки 10 т.р., далее 13 т.р. В 2018 г был принят еще один сотрудник, появилась необходимость в помощь подготовки документации по тендерам. Заработные платы в 2018 году 25 т.р. первого сотрудника, 17 т.р. и 15 т.р. 2го и 3го соответственно.

Таблица 3.10.

Динамика доли ФОТ бухгалтерии за 2016-2018 г

Период	2016 г	2017 г	2018 г
ФОТ общий, т.р.	1740	1913	2292
в т.ч. Бухгалтерия, т.р.	420	576	784
Взносы, т.р.	126,84	173,952	236,768
НДФЛ, т.р.	54,6	74,88	101,92

Доля ФОТ бухгалтерии, %	24,14%	30,11%	34,21%
-------------------------	--------	--------	--------

Источник: [Составлено автором]

Предприятию имеет смысл рассмотреть вариант оптимизации сотрудников бухгалтерии, на примере бухгалтерского аутсорсинга.

Предлагается по договору аутсорсинга привлечь 2х бухгалтеров. Главный бухгалтер, функции которого будут заключаться в ведение налогового учета и составление бухгалтерской отчетности, и его помощника, который будет вести первичный документооборот, начислять заработную плату и выполнять текущие платежи. Общие затраты предположительно составят 924 в год.

Сравним в таблице 3.11 затраты на штат бухгалтеров и услуги по аутсорсингу.

Таблица 3.11.

Сравнение затрат на штат бухгалтеров и услуги по аутсорсингу

В штате		На аутсорсинге	
З/п бухгалтерии	784	Затраты по договору	540
НДФЛ	101,92	НДФЛ	-
Взносы	236,768	Взносы	-
Итого затраты	1122,688	Итого затраты	540

Источник: [Составлено автором]

В результате расчетов мы видим, что при переходе на аутсорсинг предприятие понесет затраты в размере 540 т.р., а содержание сотрудников в штате обходится в 1122,68 т.р. Экономия в размере 582 т.р. достигается за счет сокращения выплат по НДФЛ и взносах.

Следует также посмотреть, как в данной ситуации изменится налог на прибыль организации. Расчеты представлены в таблице 3.12.

Таблица 3.12

Расчет налога на прибыль организации при использовании услуг по
аутсорсингу, т.р.

Сотрудники в штате		Аутсорсинг	
Доходы, всего за отчетный период	65096	Доходы, всего за отчетный период	65096
Расходы, всего за отчетный период	61572	Расходы, всего за отчетный период	60990
В т.ч. расходы на содержание бухгалтерии	1122	В т.ч. расходы на бухгалтерский аутсорсинг	540
Налог на прибыль	704	Налог на прибыль	821

Источник: [Составлено автором]

Несмотря на то, что налог на прибыль оказался на 117 т.р. больше, это нивелируется платежами по НДФЛ и взносами, которые организация обязана перечислять в бюджет и фонды за сотрудников, которые числятся в штате. Таким образом, общая экономия при переходе на аутсорсинг составила бы 465 т.р.

Сведем полученные результаты в таблицу 3.13 и посмотрим экономию по налогам, которую могло бы получить предприятие в 2018 году.

Таблица 3.13

Экономия по налоговым платежам предприятия в 2018 г

Мероприятие	Экономия, т.р.
Создание резерва на предстоящий ремонт основных средств	39,92
Переход на нелинейный метод амортизации	18,08
Перевод сотрудников бухгалтерии на аутсорсинг	465

Источник: [Составлено автором]

Согласно результатам, экономия по налогу на прибыль составила бы в 39,92 т.р. за счет создания резерва на предстоящий ремонт транспортных средств, за счет выбора нелинейного метода начисления амортизации- 18,08

т.р. Если перевести бухгалтерию на аутсорсинг предприятия будет экономить зарплате, взносах и НДФЛ 582 т.р. Однако имеет место быть увеличение налога на прибыль с 704 т.р. до 821 т.р.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе написания работы были сформулированы следующие выводы:

1. История формирования и развития налогового бремени весьма сложна и многогранно. Она берет свое начало с первых шагов возникновения государств и развивается по сей день.

В трудах всех великих экономистов различных эпох имеются трактаты, посвященные налогообложению и его оптимальному уровню

С развитием рыночных экономических отношений все больше внимание начинает уделяться не только сущности самого налога, как инструмента функционирования государства, но и стал формироваться портрет налогоплательщика, его экономического поведения, психологического состояния. Ученые социологи и психологи в своих работах начали описывать мотивы и причины девиантного поведения злостных уклонистов от уплаты налогов.

Что касается нашей страны, новый виток в развитии налогообложения, в частности формирования и расчета налогового бремени, стал формироваться после распада Советского союза. Когда с одной стороны государству необходимы средства для реформирования созданного общества, с другой стороны еще не сформированы методологические, законотворческие основы определения налогового бремени.

В настоящее время, остро встает вопрос о легальной оптимизации налогообложения экономических субъектов. Все еще имеются недостатки в законодательных актах, где нет четких формулировок и границ, описывающие правовое поле оптимизации налогообложения. Каждое предприятие стремится к уменьшению своих налоговых обязательств, однако не всегда при этом используя легальные схемы, что чревато уголовным наказанием.

2. Проанализировав экономическое содержание и природу как налогового бремени, так и налоговой нагрузки, мною были сделаны следующие выводы:

Критерий «налоговое бремя» является важным измерителем качества налоговой системы. Согласно ему определяется размер налогового поля и налоговой массы в стране. В отличие от него, «налоговая нагрузка» является комплексным понятием, которое принимает различные формы в зависимости от того, какая задача решается при его использовании.

Налоговую нагрузку можно определить, как сумму денежных средств, которую заплатил налогоплательщик в ходе исполнения своих обязанностей по уплате налогов. Тогда как налоговое бремя — это прямые и косвенные обязанности по уплате налогов.

Налоговое бремя характеризуется как отношение, которое возникает во время изъятий сумм денежных средств в бюджеты различных уровней для формирования их доходной части и стабильного функционирования. А налоговая нагрузка — это показатель, который характеризует уровень налогового бремени.

К налоговой нагрузке можно применить следующие определение — это показатель, демонстрирующий роль налогов в деятельности предприятий, государства и физических лиц, в виде доли налоговых обязательств в суммарных доходах хозяйствующих субъектов.

К налоговой нагрузке можно применить следующие определение — это показатель, характеризующий роль налогов в деятельности предприятий и государства, и долю налоговых обязательств в суммарных доходах хозяйствующих субъектов.

3. Методики расчета налоговой нагрузки весьма трудны и их количество весьма велико. В работе была проведена сравнительная характеристика 11 методов расчета налоговой нагрузки на предприятии. Вся сложность выбора подходящего метода расчета заключается в том, что до сих пор ведутся дискуссии вокруг трех основных проблем. К ним относятся:

- сложность выбора интегрального показателя,
- до сих пор не определено использование в расчётах уплаченных или начисленных налогов,

- в методиках по-разному учитываются косвенные налоги и налоги, по которым предприятие является налоговым агентом. Нет единого мнения, по поводу принимать их в расчет или нет.

Предлагается за интегральный показатель следует брать выручку организации, так как этот показатель является универсальным в деятельность любой организации, и он более понятен для окружающих.

Налоги следует брать уплаченные в бюджеты, так как эти суммы показывают реальные денежные средства, которые ушли из оборота предприятия на осуществления налоговых обязательств.

НДС, акцизы и НДФЛ следует учитывать при расчетах, потому что это в любом случае уплата этих налогов является обязанностью хозяйствующего субъекта. Доля НДС, так же, как и НДФЛ, могут занимать значительное место в структуре всех налоговых платежей фирмы. И не учитывать их не целесообразно для определения корректного уровня налогового бремени.

4. На основе изученного материала мною была проведена оценка налогового бремени предприятия ООО «Трубопроводкомплект» по 7 методикам. На основе расчетов были сформулированы следующие выводы:

По методике расчета Департамента налоговой политики Минфина РФ налоговая нагрузка определяется через соотношение всех уплаченных налогов и взносов к выручке от реализации. На протяжении 5 лет налоговая нагрузка находится примерно на одном уровне, исключением является 2016 г. Отклонение могло быть вызвано тем, что в 2016 году был резкий рост выручки от реализации, с относительно небольшим ростом расходов, что вызвало увеличение налогооблагаемых баз. В 2018 году имело место быть также увеличение выручки, однако налоговая нагрузка находится на среднем уровне. Это можно объяснить ростом расходов, что повлияли на НДС и налог на прибыль.

Согласно методике М.Н. Крейниной интегральным показателем выступает прибыль экономического субъекта. 2017 г был не настолько удачным для предприятия, как предыдущие, произошел резкий спад, что

спровоцировало снижение прибыли и это отразилось на показателе налоговой нагрузки. Он составил 87,63%.

А. Кадушина и Н. Михайлова полагают, что налоговая нагрузка характеризуется через долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной экономическим субъектов. С 2014 по 2016 наблюдается рост реализации, и как следствие доля отдаваемой в бюджет добавленной стоимости. И на 2016 год была пиковая точка роста, величина налоговой нагрузки составила 15,73%. 2017 год характеризуется резким спадом, а в 2018 году по сравнению с 2016 году величина расходов значительно выше, а значит и доля отдаваемой в бюджет добавленной стоимости. Налоговая нагрузка по данной методике в 2018 году почти на 3,7 процентных пункта ниже.

Е.А. Кирова предлагает разграничивать показатель налоговой нагрузки на абсолютные и относительные.

Согласно данной методике в 2016 году уровень налоговой нагрузки имеет наивысший показатель. Абсолютная налоговая нагрузка – 3056т.р., а относительная - 38,34 %.

Методика Ю.И. Милконовой рассматривает расчет налоговой нагрузки с учетом денежных средств, которыми располагает предприятия на начало года. Так, 2016 году сумма денежных средств составила всего лишь 59 т.р. Следовательно, показатель налоговой нагрузки наивысший в этом году и составил 5,60%

По методике М.И. Литвина 2016 год снова имеет наивысший показатель налоговой нагрузки. При расчетах использовались сумма отношений налогов и сборов к источникам их уплаты. Так в 2016 г, платежи в бюджет, по сравнению с предыдущими годами, были выше, за счет роста выручки, и как следствие, прибыли.

Методика Ф.Ф. Ханафеева несколько отличается от предыдущих, так как автор предлагает ввести коэффициент совокупной налоговой нагрузки, который будет определяться, как сумма коэффициентов нагрузки

применительно к 3м элементам: выручка, ФОТ, капитал. И не смотря на различия в расчетах, 2016 год имеет наивысший показатель (71,28%).

Таким образом, при расчетах различными методиками, можно сказать, что в 2016 году предприятие понесло наибольшее налоговое бремя за 5 лет. 2017 год являлся упадочным, произошел спад, сократилась выручка и прибыль, что является основными налоговыми базами для налогов, которые предприятие обязано перечислять в бюджет. Что касается 2018 года, то мы видим, что показатели финансовой деятельности предприятия выросли, и даже опередили 2016 г. При этом, налоговое бремя предприятия не имеет тенденцию к росту. Это может быть связано с возросшими расходами, которые сивелировали возросшую выручку и прибыль предприятия.

5. После проведенной оценки, мною были рассмотрены методы, способы и инструменты оптимизации налогового бремени.

В работе представлена развернутая характеристика возможных методов и инструментов налоговой оптимизации, а также описываются мотивы и поведение налогоплательщиков в процессе минимизации налоговых обязательств.

6. Изучив методы, способы и инструменты налоговой оптимизации мною был разработан алгоритм оптимизации налоговых обязательств ООО «Трубопроводкомплект», в котором были предложены мероприятия, которые могли бы снизить в 2018 году налоговые обязательства предприятия.

Одним из способов налоговой оптимизации является смена налогового режима, если это предприятие подходит под критерии, установленные законодательством. По результатам расчетов, имеет место быть, снижение налоговой нагрузки предприятия. Если применять общую систему налогообложения, то абсолютная величина налоговых платежей составит 3233 т.р., при УСН «Доходы-Расходы» - 1169 т.р. и наименьший показатель приходится на применении УСН «Доходы» - 623,48 т.р.

Но, организация не в состоянии применить данную трансформацию. В-первых, получившийся уровень налоговой нагрузки ниже среднеотраслевого

0,95% и 1,79% по сравнению с 3,2%, которые определила ФНС. Это может вызвать интерес у сотрудников налоговых органов и увеличить налоговые риски. Также основная деятельность заключается в обслуживании крупных нефте и газодобывающих предприятий, которые заинтересованы во входном НДС. Следовательно, осуществить переход на УСН в реальных условиях весьма проблематично.

Были предложены альтернативные варианты налоговой оптимизации, при сохранении общей системы налогообложения.

Среди мероприятий было предложение внести изменения в учетную политику. **Предлагается создание резерва на ремонт транспортных средств, что могло бы сэкономить на налоге на прибыль около 40 т.р.** Также имеет место быть изменение метода начисления амортизации с линейного на нелинейный. Тогда экономия налога на прибыль составила 18 т.р. И последний вариант оптимизации является изменение структуры сотрудников предприятия. Предлагается штат бухгалтеров перевести на аутсорсинг, тогда организация может сэкономить до 582 т.р. Однако, здесь стоит учесть увеличение налога на прибыль на 117 т.р

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Агапова И.И. История экономических учений: Учеб. пособие / И.И. Агапова. М.: Экономисту 2017. - 285 с.

2. Архипцева, Л.М. Налоги и налоговая система Российской Федерации. Практикум. Учеб.пособ./ Л.М. Архипцева. - М.: КноРус 2015.- 112с.
3. И. Барулин С. В., Бекетов О. Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России. // Финансы. 2015. - № 4. - с. 34-37.
4. Басалаева Е. В. Методика управления налогами на предприятии / Финансы. 2014. - №4. - С. 30-33.
5. Боброва А. В., Головецкий Н. Я. Организация и планирование налогового процесса. М.: Издательство «Экзамен», 2015. - 320 с.
6. Боброва А.В. Формирование социально-ориентированной налоговой системы России: автореф. дис. докт. эконом. наук. Екатеринбург, 2018
7. Боброва А.В. Налоговое бремя в предпринимательстве / А.В. Боброва // Вестник ЮУрГУ.- 2017. - №22 –С.90-94
8. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация. Принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин.- М.:Юрайти, 2016.- 304 с.
9. Брызгалин А. В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике / А. В. Брызгалин // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 16–22.
10. Брызгалин, А.В. Методы налоговой оптимизации [Текст] / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, В.В. Брызгалин. - М.: Аналитика-Пресс, 2018. – 452 с.
11. Васильева Л. А. Амортизационная политика проблемы и перспективы // Финансы. - 2016. - № 6. - С. 26-28.
12. Вылкова Е. С. Расчет налогового бремени в современных российских условиях // Налоговый вестник. 2015. - №1. - С. 136-139
13. Глухов В. В., Дольдэ И. В.: Теория и практика. СПб.: Специальная литература, 2017.

14. Дзагоева М.Р. Институциональный подход к исследования налогового потенциала и налогового бремени / М.Р. Дзагоева // Вестник ФА – 2015 – с. 56-67
15. Зарипов В.М. Законные способы налоговой экономии. М.: ИД ФБК-ПРЕСС.-2015.-176 с.
16. Закон Тюменской области от 31.03.2015 № 21 «О моратории на повышение налоговой ставки для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения»
17. Зверяков М. И., Слатвинская М. А.. Теоретические основы определения налоговой нагрузки и налогового бремени /М. И.Зверяков, М. А.Слатвинская// Актуальные вопросы развития экономик – 2016 – с.255
18. Злобина Л. А., Стажкова М. М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учебное пособие. М.: Академический Проект, 2015.-240 с
19. Иншаков О.В., Фролов Д.П. Институционализм в российской экономической мысли (IX-XXI вв.): В 2 т. Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2015. -Т. 1.-486 с.
20. Кашутина, М. В. Методы расчета налоговой нагрузки [Электронный ресурс] / М. В. Кашутина // Международный студенческий научный вестник. – Режим доступа: <http://www.scienceforum.ru/2015/1143/10106> (дата обращения 21.11.18)
21. Киров, Е.С. Налоговая нагрузка: проблемы и пути решения [Текст] / Е.С. Киров, Ю.Т. Фокин // Экономист. – 2018. – № 5. – С. 32 – 37.
22. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. 2018. - № 9. - С. 30-32..
23. Корнаухов, М.В. Проблемы оптимизации налогов как правомерного коллизионного притязания налогоплательщика [Текст] / М.В. Корнаухов // Финансы. – 2015. – №11. – С. 35.

24. Коростелкина И.А. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов / И.А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет.- 2014.-№32.- С.41-51
25. Коршунова, М.В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля [Текст] / М.В. Коршунов // Финансы. – 2017. - №5. – С.26.
26. Кучеров, И.И. Налоговое право России [Текст] / И.И. Кучеров. - М.:ЮрИнфор, 2015. – 214 с.
27. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / Е.В. Кудряшова ; науч. ред. С.О. Шохин. – М.: ВолтерсКлувер, 2016
28. Лазутина, Д. В. Налогообложение предприятий : учеб. пособие / Д.В. Лазутина. – Тюмень : Изд-во ТюмГУ, 2017. – 284 с.
29. Литвин, М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М. И. Литвин // Финансы. – 2017. – № 2. – С. 29–31.
30. Лукаш Ю. А. Оптимизация налогов. Методы и схемы. М.: ГроссМедиа, 2018. - 384 с
31. Лукашевич З. А. Управление налоговой нагрузкой с помощью расходов на оплату труда // Налоговый вестник. 2018. - №6. - С. 136-137.
32. Лыкова Л. Н. Налоговое бремя в экономике России: возможные подходы к оценке / Л. Н. Лыкова // Экономика. Налоги. Право - 2014 – с.19
33. Маршалок Т.Я., Валигура В.А. К проблеме идентификации сущности понятий налогового бремени, нагрузки и уровня налогообложения» / Т.Я, Маршалок, В.А, Валигура// Налоги и финансовое права.- 2017.- №4.- С. 323-329
34. Милконова Ю.И. Формирование налогового бремени предприятия и инструменты его оптимизации - Диссер
35. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения. Учеб. Пособ. / И.А. Маубуров.- М.:Юнити-Дана, 2014.- 424 с

36. Миронова И.Б. Научные подходы и принципы формирования налоговой нагрузки / И.Б. Миронова // Вопросы экономики и права – 2015 – с.126
37. Миронова И.Б. Категории «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка»: их значимость и применение в налоговой науке и практике / И.Б.Миронова // Инновационное развитие экономики – 2014 – с.
38. Митрофанов, Р.А. Перспективы и проблемы налогового планирования и налоговой оптимизации [Текст] / Р.А. Митрофанов // Финансовый менеджмент. – 2016. – № 5 – С. 98 – 105.
39. Новодворский В. Д. Оценка налоговой нагрузки при переходе на упрощенную систему налогообложения / В. Д. Новодворский, Р. Л. Сабанин // Финансы. 2014. № 6. С. 24-27.
40. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 31 июля 1998 года N 146-ФЗ Режим доступа [http:// www.consultant.ru/document/](http://www.consultant.ru/document/) (дата обращения: 20.05.2019)
41. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика: учеб.пособие / В.Г. Пансков.-М.: Юрайта, 2016 .-400 с.
42. Пансков В.Г. Показатель налогового бремени // Налоговая политика и практика. - 2016. - №3. - С. 88.
43. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2015. - 464 е.: ил.
44. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения 23.05.19)
45. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в

- Минюсте России 27.10.2008 N 12522) Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 30.05.2019)
46. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01" (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 N 2806) Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 21.05.2019)
47. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689) <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 28.05.2019)
48. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791) Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 25.05.2019)
49. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 25.05.2019)
50. Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 N 4090) Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 27.05.2019)
51. Романовский, М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение: учеб. Под ред. Романовского М. В., Врублевской О. В.- СПб : Питер, 2015. – 528 с.

52. Русаковой И.Г., Кашина В. А. М.: Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. И.Г. Русаковой, В. А. Кашина. М.: ЮНИТИ, 2018
53. Рыманов, А.Ю. Модели противодействия злоупотреблениям в налоговой сфере [Текст] / А.Ю. Рыманов // Финансы. – 2017. – № 4. – С.32-33. Савченко В. Я. О методике определения налоговой нагрузки / В. Я. Савченко // Финансы. 2005. № 7. С. 26-32.
54. Сидорова Е.Ю. Налоговое планирование: учеб.пособ для вузов / Е.Ю. Сидорова. — М.: Издательство «Экзамен», 2016. — 221 с.
55. Смирнова, О. Оптимизация налогообложения. Всегда ли это законно? [Текст] / О. Смирнова // Экономика и жизнь. – 2017. – №28 (июль). – С. 25.
56. Соловьева Н.А. Налоговое бремя и налоговая нагрузка: понимание и соотношение/ Н.А. Соловьева// Налоги и финансовое право. 2015 №5. с. 235-239
57. Терещенко Д.О. Налоговая нагрузка хоз. субъекта при общем режиме налогообложения и методы ее расчета/Д.О.Терещенко // Вестник НГАУ – 2014– с.132
58. Тищенко И.А. Понятия, методы определения и оптимизация налоговой нагрузки на предприятие / И.А. Тищенко // Труды Ростовского Государственного университета путей сообщения.-2016- №5.-С. 108-110
59. Трошин А. В. Налоговое бремя и его воздействие на хозяйствующие субъекты в Российской Федерации: автореф.дис.канд.экон.наук / А. В. Трошин. Москва, 2014. - 27 с.
60. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. 2017. - № 5. - С. 44-47.
61. Ханафеев Ф.Ф. Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: теория и методология: Монография. – М.: Издательство «Проспект», 2016. – 232 с.

62. Цыгичко А. Р. Нормализация налоговой нагрузки. М.: ИТРК, 2015. -108 с.
63. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение. Учебник и практикум для академического бакалавриата 3-е изд Изд-во Гриф УМО ВО, 2018.- 408 с.
64. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2015. - 576 с

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Систематизация методик расчета налоговой нагрузки.

Авторство методики	Основная формула расчета	Комментарий
1	2	3
Департамент налоговой политики Минфина России	$НБ = \frac{Нобщ}{Вобщ} * 100\%$ <p>где НБ – налоговая нагрузка; Нобщ – общая сумма налогов; Вобщ – общая сумма выручки от реализации</p>	Отношение всех уплачиваемых предприятием налогов к выручке от реализации продукции (работ, услуг), включая выручку от прочей реализации
М.Н. Крейнина	$НБ = \frac{В - Ср - Пч}{В - Ср} * 100\%$ <p>где В – выручка от реализации; Ср – затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг) за вычетом косвенных налогов; Пч – фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия</p>	Сопоставление налога и источника его уплаты, где интегральным показателем выступает прибыль экономического субъекта
А. Кадушин, Н. Михайлова	$НБП = (ПНП+ВП)/ДС$ $ДС = ФОТ + ВП + АО + ПНП + ПР = В - МЗ$ <p>где ФОТ - оплата труда (с учетом НДФЛ); ВП - платежи, начисляемые на фонд оплаты труда во внебюджетные фонды; АО - амортизационные отчисления; ПНП – прямые и косвенные налоги предприятия, выплачиваемые из ДС; ПР - балансовая прибыль; В - выручка с НДС; МЗ - материальные затраты</p>	Доля отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной конкретным экономическим субъектом
Е.А. Кирова	$АНН = НП + ВП + НД$ <p>где АНН — абсолютная налоговая нагрузка; НП — налоговые платежи, уплаченные организацией; ВП — уплаченные платежи во внебюджетные фонды; НД — недоимка по платежам.</p> $ОНН = (АНН / ВСС) * 100 \%$	Позволяет рассчитать абсолютную и относительную налоговую нагрузку. Налоговая нагрузка определяется не уплаченными организацией налогами, а суммой налогов, которая

	<p>где ОНН — относительная налоговая нагрузка, ВСС— вновь созданная стоимость.</p> $ВСС = В - МЗ - АО + ВД - ВР = (ФОТ + ВП) + НП + ПР$ <p>где В - выручка от реализации (с учетом НДС); МЗ - материальные затраты; АО - амортизационные отчисления; ВД - внереализационные доходы; ВР - внереализационные расходы (без учета налоговых платежей); ФОТ - фонд оплаты труда(без НДФЛ); ВП - платежи во внебюджетные фонды; НП - все уплачиваемые предприятием налоги и взносы; ПР - прибыль организации до налогообложения. Дн – относительная налоговая нагрузка; НП – налоговые платежи; СО – отчисления на соц. нужды;</p>	<p>должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей. При этом в сумму налогов не включается НДФЛ.</p>
М.И. Литвин	$T = \frac{ST}{TY} * 100\%$ <p>где Т – налоговая нагрузка; ST – сумма налогов; TY – размер источника средств уплаты налогов</p>	<p>Отношение суммы налогов и других обязательных платежей к размеру источника средств их уплаты (выручка от реализации, прибыль в процессе ее формирования или распределения, доход работника)</p>
Т.К. Островенко	$НН = \frac{НИ}{\text{Источники}}$ <p>где НИ – налоговые издержки</p>	<p>Соотношение налоговых издержек и соответствующей группы по источнику покрытия (обобщающие и частные показатели)</p>
Методика В.Д. Новодворско	$НН \text{ УСНО} = (НР + УВ)/Д * 100\%$	<p>Методика выявляет ожидаемую долю налогов в</p>

<p>го и Р.Л. Сабанина</p>	<p>где НН УСНО - налоговая нагрузка при применении упрощенной системы налогообложения; НР - ожидаемые налоговые расходы (без НДС); УВ - ожидаемый показатель упущенной выгоды (величина недополученной выручки от снижения цен на величину НДС); Д - сумма ожидаемого годового дохода.</p>	<p>предполагаемых доходах и выступает в качестве оценки налоговой нагрузки при переходе на упрощенную систему с общего режима налогообложения.</p>
<p>Методика О.С. Салькова.</p>	<p style="text-align: center;">$НН\ УСНО = НР/ПРр * 100\%$</p> <p>где НН УСНО - налоговая нагрузка при применении упрощенной системы налогообложения; НР - налоговые расходы (без учета НДС); ПРр - расчетная прибыль.</p>	<p>Соотношение налоговых расходов (без НДС) и прибыли. Не может использоваться при расчете налоговой нагрузки для УСНО и не используется для предприятий с убыточной деятельностью</p>
<p>Методика Е.Б. Кожевникова, О.П. Осадчая</p>	<p style="text-align: center;">$ДС\ ИБС = (АО + Р\ ОСН) + (ФОТ + ВП) + НП + ПР$</p> <p>где АО - амортизационные расходы; Р ОСН - расходы на приобретение (создание) основных средств и нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном УСНО или ЕСХН; ФО - начисленный фонд оплаты труда; ВП - начисленные платежи во внебюджетные фонды за налоговый период; НП - все уплачиваемые предприятием налоги и взносы; ПР - прибыль организации до налогообложения.</p> <p style="text-align: center;">$НН\ ИБС = АНН\ ИБС/ДС\ ИБС * 100\%$,</p> <p>где НН ИБС - Налоговая нагрузка на интегрированную бизнес структуру (НН ИБС)</p>	<p>Методика позволяет рассчитать налоговую нагрузку в интегрированных бизнес структурах. В качестве интегрального показателя применяется интегрированная добавленная стоимость.</p>

<p>Методика Ф.Ф. Ханафеева</p>	<p>АНН ИБС – абсолютная налоговая нагрузка</p> $\text{Конн} = \text{Кв} + \text{Кфот} + \text{Кн}$ <p>Где $\text{Кв} = \frac{\text{Нв}}{\text{Вр}}$ - Коэффициент налоговой нагрузки на выручку $\text{Кфот} = \frac{\text{Нфот}}{\text{ФОТ}}$ - Коэффициент нагрузки на оплату труда $\text{Кк} = \frac{\text{Ним}}{\text{ИМ}} + \frac{\text{Нз}}{3}$ - Коэффициент налоговой нагрузки на капитал</p>	<p>Вводится коэффициент совокупной налоговой нагрузки, определяемый как сумма коэффициентов нагрузки, рассчитанных применительно к трем элементам: выручка, ФОТ, капитал</p>
<p>Методика Милконовой Ю.И.</p>	$\text{НБ} = \frac{\text{Но}}{\text{ДСн} + \text{ВВ} + \text{Пп}} = \frac{\text{Но}}{\text{Днс} + \text{Во} + \text{Вф} + \text{Пп}} * 100\%$ <p>где Но — общая сумма налоговых обязательств; ДСн — величина денежных средств на начало периода; ВВ — валовая выручка предприятия с НДС Во — выручка от основной деятельности; В и — выручка от инвестиционной деятельности; Вф — выручка от финансовой деятельности; Пп — прочие поступления денежных средств</p>	<p>Методика позволяет проводить расчет налоговой нагрузки и сопоставлять ее значение в различных отраслях.</p>

Источник: [Составлено автором]