


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

ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра экономики и финансов

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ
В ГЭК

И.о. заведующего кафедрой
канд.экон.наук

 К.А. Баннова
03 декабря 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА ОРГАНИЗАЦИЙ

38.04.01 Экономика

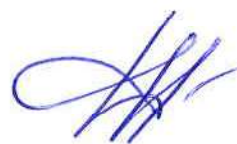
Магистерская программа «Финансовая экономика (финансомика)»

Выполнила работу
Студентка 3 курса
заочной формы обучения



Толстолесова
Елена
Николаевна

Научный руководитель
канд.экон.наук,
доцент



Лазутина
Дарья
Васильевна

Рецензент
Заместитель управляющего
по экономике
ООО «Универсал – Сервис»



Ковригина
Наталья
Александровна

Тюмень
2019 год

Толстолесова Елена Николаевна. Налоговая нагрузка организаций: выпускная квалификационная работа магистра: 38.04.01 Экономика, магистерская программа «Финансовая экономика (финансомика)» / Е. Н. Толстолесова ; науч. рук. Д. В. Лазутина ; рец. Н. А. Ковригина ; Тюменский государственный университет, Финансово-экономический институт, Кафедра экономики и финансов. – Тюмень, 2019. – 73 с.: рис., табл – Библиогр. список: с. 67–73 (61 назв.).

Ключевые слова: налоговая нагрузка, организация, оценка налоговой нагрузки, оптимизация налогообложения.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ И НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА: ИСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ.....	7
1.1. История становления и развития налогов и налогового бремени	7
1.2. Дискуссионные вопросы экономического содержания «налоговой нагрузки».....	14
1.3. Методики расчета налоговой нагрузки	19
ГЛАВА 2. ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИЙ (НА МАТЕРИАЛАХ ООО «УНИВЕРСАЛ-СЕРВИС»)	29
2.1. Порядок расчета налоговой нагрузки организаций	29
2.2. Расчет налоговой нагрузки организации ООО «Универсал - Сервис»	34
ГЛАВА 3. НЕДОСТАТКИ И ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ	47
3.1. Недостатки методологии расчета налоговой нагрузки и пути ее оптимизации	47
3.2. Предложения по оптимизации налоговой нагрузки организации ООО «Универсал-Сервис»	51
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	64
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	67

ВВЕДЕНИЕ

Управление налоговыми платежами на уровне отдельных экономических субъектов, как составная часть налогового менеджмента и налогового планирования, получило развитие лишь с переходом к рыночным отношениям и стремлением обеспечить максимальный экономический результат деятельности. В процессе формирования рыночной системы налогообложения начали формироваться и развиваться такие понятия как налоговое бремя, налоговые обязательства, налоговая нагрузка организации.

Важной стратегической целью коммерческой организации является оптимизация налогообложения, позволяющая обеспечить баланс фискальных интересов государства и оптимальный объем налоговой нагрузки в целом по организации, а не в рамках отдельного налога. Сокращение расходов организации путем минимизации налогов – двойственное явление. Высокая налоговая нагрузка позволяет организации самостоятельно выбрать метод регулирования и контроля, однако следует учитывать, что выбирать придется из тех методов, что одобрены государством и не являются налоговым преступлением. Достижение этой цели должно обеспечить не только сокращение налоговых платежей, путем их оптимизации, но и сокращение налоговых рисков, путем недопущения штрафных санкций со стороны Федеральной налоговой службы.

Анализ научных и прикладных публикаций как зарубежных, так и российских авторов показывают недостаточность развития как теоретико-методологических, так и практических аспектов формирования и определения налоговой нагрузки организаций, что подтверждает актуальность темы исследования и важность ее разработки.

Целью работы является проведение оценки налоговой нагрузки организации и разработка практических рекомендаций по ее оптимизации.

Поставленная цель потребовала решения следующих задач:

- выявления сущности налогов и налогового бремени, их

становления и развития;

- рассмотрения дискуссионных вопросов экономического содержания понятия налогового бремени и налоговой нагрузки организации;
- обзора методологических подходов к расчету налоговой нагрузки организации, выявлении их достоинств и недостатков;
- проведения оценки налоговой нагрузки организации, исходя из принятого порядка расчета;
- выявления недостатков методологии расчета налоговой нагрузки организации;
- разработки предложений по оптимизации налоговой нагрузки организации.

Объект исследования - налоговая нагрузка организации и ее определение.

Предметом исследования выступает совокупность экономических отношений организаций с бюджетом по исчислению и уплате налогов, оценке налоговой нагрузки и ее оптимизации.

Теоретическая значимость работы заключается в исследовании историко-теоретических аспектов налогового бремени и налоговой нагрузки организации, выявлению методологических особенностей расчета налоговой нагрузки и возможностей ее оптимизации.

Практическая значимость работы заключается в апробации методик оценки налоговой нагрузки в рамках действующей организации выявлении недостатков и разработке предложений по оптимизации налоговой нагрузки организации.

Элементами новизны в магистерской диссертации являются следующие положения:

1. выявлены факторы, препятствующие осуществлению объективной оценке налоговой нагрузки организаций;

2. проведена апробация методик расчета налоговой нагрузки организации ООО «Универсал-Сервис» и разработаны практические рекомендации путей оптимизации налоговой нагрузки.

Методологическую и теоретическую основу магистерской работы составили труды как зарубежных, так и отечественных ученых по вопросам исследования, таких как Пушкарева В.М., Гензель П.П., Карасева Е.Д., Самсонов Е.А., Пансков В.Г., Максимова Т.В. и Кузнецова О.Н., материалы периодической печати, отчетные и статистические данные, ресурсы сети Интернет.

Структурно работа включает в себя оглавление, введение, три главы, заключение, библиографический список.

Теоретические аспекты налоговой нагрузки рассматриваются в первой главе, а во второй главе рассмотрена налоговая нагрузка организаций в разрезе видов деятельности; выявлены недостатки налоговой системы, влияющие на исчисление налогового бремени, предложены способы временной оптимизации организациям своего налогового бремени.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ И НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА: ИСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

1.1. История становления и развития налогов и налогового бремени

Термин «Налоговая нагрузка» появился относительно недавно, он является синоним словосочетания «Налоговое бремя», которое не только упоминалось в специальной литературе 18-ого века, но и рассчитывалось в то время. В 18-ом веке А.Смит в одной из своей работ писал о необходимости и важности взаимосвязи между уровнем денежных средств, поступающих в государственный бюджет, и уровнем налоговой нагрузки. А.Смит в своей работе указывает на то, что снижение налоговой нагрузки, позволяет государству добиться наибольшего результата собираемости налога, нежели путем увеличения налогового бремени граждан и организаций. За счет снижения налоговой нагрузки субъектов хозяйствования, у них появляются свободные денежные средства, которые будут потрачены и государство получит доход в виде налогов, сборов и других обязательных платежей [47].

Первыми странами, кто предпринимал попытки расчета налогового бремени, были Англия и Ирландия, но такого рода расчеты не носили массовый характер и, в связи с этим, исчисления имели весьма упрощенный характер [9],[13].

Ф. Юсти был первым, кто определил на макроуровне налоговое бремя. По его мнению, налоговая нагрузка государства получалась путем соотношения бюджета и доходов, которые получает государство. Также Ф. Юсти считал, что государство должно ограничивать свои расходы в размере $1/6$ от национальных доходов [47].

А К. Гок был согласен с соотношением, которое было предложено Ф. Юсти, однако, он считал, что нецелесообразно устанавливать единый, общепринятый универсальный норматив [47].

Как было сказано ранее, в 18-19 веке интерес к налоговому бремени только начал просыпаться интерес, но не было разработано ни одной

полноценной методики ее расчета, поэтому показатель долгое время определялся эмпирическим путем [9].

Особый всплеск в изучении данного направления наблюдался в послевоенные годы, 1914-1918гг, когда государствам необходимо было изыскивать дополнительные ресурсы для того, чтобы покрыть, понесенные в предыдущих периодах крупные военные расходы, и расплатиться с долгами. Для государства самым простым и быстрым методом получения дополнительного дохода от населения является увеличение налогов, чем и воспользовалось подавляющее большинство стран в тот период [13].

Именно Первая мировая война подтолкнула экономистов разработать методики расчета налоговой нагрузки, которые были очень несовершенны, а порой, показатели, получаемые путем расчета по данным формулам, совершенно не соответствовали ситуации в экономике. В последующем эти методики стали отправной точкой в формировании показателя налоговое бремя [47].

Интерес экономистов к показателю налоговой нагрузки обусловлен не только тем, что это коснулось каждого из них, а еще и тем, что налоговая нагрузка оказывает практически прямое влияние на регулирование экономики и налоговое планирование [47].

В своем труде 1928 г. «Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах» П.П. Гензель и П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий и К.Ф. Шмелев изложили свое видение понятия «Бремя обложения». Они считали, что бремя обложения – это тот груз и ноша населения, которое государство возлагает непосредственно на них. Под грузом авторы понимали денежную сумму, которая получалась за счет сложения всех платежей и всех расходов, которые население или организация уплачивало в связи с необходимостью уплаты в государственную казну налогов и сборов [9, с. 16].

В определении налогового бремени, которое было рассмотрено выше, можно выделить две составные части, а именно, первая – это само бремя, сумма налогов и обязательных платежей, а вторая – состояние населения или

организации при оказываемом давлении данной суммой налогов и прочих обязательных платежей. [9, с. 16].

Стоит обратить внимание, что в определении говорится обо всех обязательных платежах, а не только о налоговых платежах, что должно означать включение в расчеты и издержек, которые несет организация при уплате сборов и налоговых платежей. Но в таком случае необходимо понять, как отделить издержки, связанные с уплатой налогов и сборов от других издержек, которые организация несет для того, чтобы уплатить налог, например, транспортные расходы, что по факту практически невозможно. В связи с этим стоит ограничить понятие бремя обложения суммой необходимых для уплаты налогов и прямыми издержками, связанными с расчетом, перечислением и управлением налогами.

Налоговое бремя или налоговая нагрузка, вне зависимости от объекта исследования подразумевает под собой тот или иной ущерб, материальные и финансовые потери, которые несет субъект хозяйственной деятельности в результате налогообложения. Под потерями стоит понимать не только ту сумму налогов, которая будет уплачена в государственный бюджет субъектом, но и то, от чего ему стоит отказаться ради того, чтобы осуществить обязательные выплаты.

Как было сказано ранее, при определении уровня налогового бремени населения и организаций, прежде всего, необходимо решить две задачи [49]:

1. рассчитать само налоговое бремя;
2. оценить рассчитанный коэффициент.

Расчет показателя «налоговое бремя» вызывал у экономистов сложность в связи с отсутствием единой методики и отсутствием установленного перечня показателей, которые необходимо включать в расчет. Из-за этого значения, рассчитанные в 19-ом веке, имеют большой коэффициент погрешности, т.к. в то время была другая налоговая система, при расчете был применен очень грубый подход при распределении налогов по группам.

Оценка полученного значения также вызывала сложности, поскольку оценивалось давление бремени не на конкретно взятого человек или организацию, а на весь сегмент, выделение которого также вызывало дискуссии [54].

Профессор Колумбийского университета, Селигман Э., одним из первых, рассчитал коэффициент налогового бремени в нескольких странах, который выражался в относительном показателе. В расчетах своих расчетах он применил принцип сравнения. Сравнивалось два показателя по критерию средних подушных квот бремени обложения: первый - население, а второй - национальный доход. Но, Селигман Э. понимал и не скрывал того факта, что расчеты не всегда отражают реальную картину тяжести обложения в рассматриваемых им странах [54].

Основываясь на опыте Селигман Э., в 20-ом веке германские ученые предположили, что термин «налоговое бремя» сопоставим с понятием «тяжесть бюджета», потому формула расчета показателя имела совершенно иной вид и структуру. Рассмотрим этапы расчета данной формулы [54].

1. Первым необходимым для расчетов показателем является национальный доход, отдельно он не рассчитывался, использовались опубликованные статистические данные;
2. В расчетах необходима сумма всех государственных доходов, показатель, аналогично, национальному доходу, дополнительно не рассчитывался;
3. Сумма платежей, уплачиваемая государством частным лицам, в качестве погашения перед ними своего долга;
4. Разница, получаемая между национальным доходом, и общей суммой государственных доходов, – это показатель изъятия государством национального дохода;
5. При вычете показателя изъятия государством национального дохода из национального дохода полученный результат показывает объем

национального дохода, предназначенного для необщественных целей;

6. Далее необходимо определить уровень прожиточного минимума, а точнее ее долю в национальном доходе, который предназначен не для общественных целей;
7. За счет очищения показателя национального дохода, предназначенного для необщественных целей от прожиточного минимума получившийся остаток – это свободный доход на душу населения;

В то время, данный расчет считался одним из самых точных и отражающих действительное налоговое бремя населения. Разумеется, в данной методологии присутствуют некоторые недостатки, о которых мы говорили ранее, но, несмотря на это Соловей Г.Г., применив данный метод, рассчитал налоговое бремя для ряда стран периода 20-ых годов 20-ого века. Результаты расчетов Соловьева Г.Г., приведены в таблице 1.1.1 и 1.1.2. Для корректного понимания таблицы необходимо пояснить, что рассматриваемыми годами являются 1913-1914, 1926-1928, в таблицы применено сокращение 13-14 и 26-28 соответственно. Также встречаются такое сокращения как НД – национальный доход на душу населения [54].

Таблица 1.1.1

Налоги в % к Национальному доходу

Показатель	Англия		Франция		Германия		Италия		США		СССР (Россия)	
	13- 14	26- 27	13	27	13- 14	27- 28	13- 14	25- 26	12- 13	24- 25	13	27- 28
Государственные налоги	7,2	16,6	10,2	20,9	3,9	12,9	10,4	15,3	1,9	4,3	9,7	11,7
Республиканские налоги					2,6	6,9			0,9	1,2		
Местные налоги	4,1	4	3,6	2,5	4,9	3,3	2,5	2,5	3,6	3,1	1,8	2,1
Итого налогов:	11,3	20,6	13,8	23,4	11,4	23,1	12,9	17,8	6,4	8,6	11,5	13,8

Источник: Составлено автором на основе [54]

Анализируя результаты исследования, отраженные в таблице 1.1.1, можно заметить, что в период 1913-1914 и 1926-1928 государственные налоги преобладали над республиканскими и местными во всех рассмотренных странах, что выражает общую тенденции того времени – централизации налоговых платежей на уровне государства. Во Франции в 1927 году была максимальная доля налогов в национальном доходе за рассматриваемый период. Для более полного понимания показателя налоговое бремя, в таблице 1.1.2 рассмотрим структуру данного показателя.

Таблица 1.1.2

Налоговое бремя, выраженное в абсолютных значениях, (рубль, довоенного периода)

Показатель	Англия		Франция		Германия		Италия		США		СССР (Россия)	
	13- 14	26- 27	13	27	13- 14	27- 28	13- 14	25- 26	12- 13	24- 25	13	27- 28
НД	471	506	355	357	307	319	219	164	718	633	98	96
Объем национальных налогов на душу населения	34,1	99,1	36,4	66,2	11,8	41,1	22,9	25,8	13,9	36,2	9,6	11,2
Республиканские налоги					8,1	21,8			6,4	10		
Местные налоги	19,3	24,1	12,8	7,7	14,9	10,6	5,5	4,2	25,8	26,3	1,7	2
Итого налогов:	53,4	123,2	49,2	73,9	34,8	73,5	28,4	30	46,1	72,5	11,3	13,2
Остаток нормы НД за вычетом налогов	417,6	382,8	305,8	283,1	272,2	245,5	190,6	134	671,9	560,5	86,7	82,8

Источник: [54]

Из таблицы 1.1.2 можно заметить, что только у населения США в послевоенный период остаётся достаточно денежных средств, после уплаты обязательных платежей в виде налогов и сборов, у граждан других стран и до войны и после показатель в разы ниже по сравнению с США. Как упоминалось ранее, в методологии расчета используются несколько показателей, которые

необходимо брать из статистических источников, именно это ограничило количество стран для рассмотрения – отсутствие информационной базы для расчета [49].

В таблице 1.1.3 показаны расчеты отечественного экономиста Вайнштейна А.Л., который рассчитал долю налогов в доходах населения за 1912 год, что уже является не абсолютным, а относительным показателем и более сопоставим между разными странами.

Таблица 1.1.3

Сравнение доли всех налогов и сборов в НД на душу населения 1912 года в разных странах, в %

Показатель	Россия	Австрия	Франция	Германия	Великобритания, Ирландия	Италия
Все налоги и сборы на душу населения, зол. руб.	11,23	24,61	41,66	27,38	48,54	23,74
Довоенный НД на душу населения, фунты стерлинги по паритету	8,8	24	37,5	30,9	49	24,3
Довоенный НД на душу населения, зол. руб.	83,3	227	354,8	292,	463,5	229,9
Доля всех налогов и сборов в НД, в %	13,5%	10,8%	11,7%	9,4%	10,5%	10,3%

Источник: [54]

Сопоставляя данные таблиц 1.1.2 и 1.1.3, можно заметить, что, в России абсолютный показатель налоговой нагрузки был самый низкий из рассматриваемых стран, однако в относительном значении, наша страна, наоборот, лидирует. Это свидетельствует тому, что в России население отдает меньшую сумму денег в абсолютном значении, но эта сумма составляет очень большой удельный вес среди всех доходов.

Подводя итог вышеизложенному, следует вывод, что налоговой нагрузкой экономисты заинтересовались еще в конце 18-ого века. И к середине 20-ого века сумели вывести несколько предположений каким именно

образом стоит рассчитывать налоговое бремя населения и организаций. Стоит заметить, что методики, рассмотренные в параграфе, не имеют практического значения в современных условиях, но это способствовало развитию науки о налогах в то время, благодаря чему, более современные авторы могут, опираясь на историю, формировать собственные, авторские теории и методики.

1.2. Дискуссионные вопросы экономического содержания «налоговой нагрузки»

Основные причины, по которым необходимо рассчитывать налоговую нагрузку, а также направления использования данной информации в современных условиях представлены ниже [47]:

1. Для самого государства знание показателя налоговой нагрузки в стране необходимо для планирования изменений в налоговой политике краткосрочной и среднесрочной перспективе. В зависимости от полученного показателя налогового бремени, государство может кардинально менять всю структуру налогов или незначительно, изменив льготы или советующие налоговые ставки. Для государства этот показатель является значимым еще и по той причине, что он содержит в себе информацию о налоговых доходах бюджетов, что позволяет планировать и прогнозировать собираемость доходов, оценивать влияние налоговых платежей на социально-экономическую сферу, рост которой может обеспечить грамотное перераспределение государством тяжести налогообложения по социальным группам населения.
2. Налоговая нагрузка в отдельно взятой стране интересна не только правительству данной страны, но и другим странам. Сравнительный анализ по одному показателю нескольких стран, может позволить выявить те или иные взаимосвязи, которые влияют на показатель налогового бремени страны. А в последующем, это может позволить исключить повторение ошибок других стран.

3. Уровень налоговой нагрузки также важен для хозяйствующих субъектов данной страны, эта информация им необходима для принятия инвестиционных решений, решений о формировании капитала и перераспределения собственных ресурсов.
4. Показатель «налоговая нагрузка» может служить своеобразным индикатором эффективности функционирования и экономико-правового поведения хозяйствующих субъектов, т.к. именно исходя из тяжести налогообложения, которую хозяйствующий субъект ощущает на себе, он принимает решения о продолжении своей деятельности, расширении, ее сокращении или прекращении.

Обобщив всю изложенную информацию, П.П. Гензель и П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий и К.Ф. Шмелев считают, что исчисление и последующее сравнение показателя налогового бремени необходимо для достижения целей, которые отражены на рисунке 1.2.1.



Рисунок 1.2.1 – Цели расчетов и сравнения показателя «налоговое бремя»

Источник: [9, с. 9]

В зависимости от поставленной цели расчета налогового бремени, будет выбираться принцип сравнения [9, с. 10]:

1. сравнение значений показателя за определенный период, в динамике;
2. сравнение значений показателя по специально выделенным, отдельным категориям, например, население, организации и т.д.;
3. сравнение значений показателя в разных странах.

Налоговое бремя можно рассчитывать для разных уровней экономики, наиболее часто в специальной литературе выделяют макро и микро уровни.

Наиболее широкий по охвату это макроуровень, потому что он охватывает всю страну. Налоговая нагрузка, рассчитанная для макроуровня – это тяжесть налогового бремени экономики страны. Здесь будет рассматриваться и оцениваться нагрузка, как на население, так и на отдельные отрасли производства.

Микроуровень включает в себя достаточно небольшую и ограниченную область для исследования, как правило, это конкретная организация или отдельно взятый человек, семья [47].

Вне зависимости от того какой уровень рассматривается в исследовании, стоит учитывать, что на показатель налоговой нагрузки влияют такие факторы, как [9],[17]:

1. уровень жизни в стране;
2. уровень доходов;
3. налоговая система страны;
4. поддержка государством той или иной отрасли производства, группы населения;
5. экономический строй страны;
6. положение государства на международной арене и др.

Все вышеуказанные факторы, так или иначе, связаны и зависят друг от друга. Рассмотрим влияние на налоговую нагрузку некоторых факторов подробнее.

В свою очередь, уровень жизни в стране зависит от ряда факторов, например от проводимой государством экономической, политической и налоговой политики, от положения государства на международной политической арене. Стоит отметить, что на уровень жизни в стране влияет и налоговая нагрузка, что свидетельствует о прямой зависимости этих показателей. Уровень жизни в стране косвенно влияет на налоговую нагрузку. Так, государство, принимая налоговую политику, опирается на несколько показателей, в том числе и на уровень жизни в стране. Государство может менять структуру налоговой системы, изменять налоговые ставки и льготные категории.

Уровень доходов населения практически напрямую зависит от уровня жизни в стране. Если уровень жизни в стране высокий, у населения и организаций больше шансов получать высокий доход, чем в странах, с низким уровнем жизни, что с экономической точки зрения может говорить о потенциальной бедности населения. От уровня доходов зависит то, как тяжело будет себя чувствовать субъект после уплаты налогов. За счет доходов формируются фонды денежных средств, которые в последующем тратятся на текущие нужды, расширение производства, например, а также из которых в дальнейшем уплачиваются налоги. Чем больше уровень дохода, тем потенциально больше сформированный фонд денежных средств у субъекта, а значит, налоговое бремя будет оказывать меньшую тяжесть на субъект.

Налоговая система страны не просто влияет на уровень налоговой нагрузки, она является ее составной частью, основой ее формирования. От того, какое количество налогов будет включено в налоговую систему, какие процентные ставки будут установлены и будут ли установлены льготные категории, зависит уровень налоговой нагрузки в стране и то, как население, организации будут чувствовать на себе тяжесть этого налогового бремени.

Российской Федерацией до 2018 года FIFA не признавались налогоплательщиками. Это было сделано для того, чтобы Российская Федерация, не потеряла важный социально-экономический и политический

проект из-за существующей налоговой системы. Если государство не будет поддерживать нуждающиеся в этом группы населения, отрасли производства, например сельское хозяйство, страна может потерять жизненно важные отрасли или повысить уровень бедности, если рассматривать население [27],[28].

Последние два фактора: экономический строй страны и положение государства на международной арене, рассмотрим в совокупности, т.к. воздействие на эти факторы осуществляется в большей степени внешнее, за счет сравнения с другими странами и взаимодействия с ними. Например, вспомним кризис 2008 года, который за рубежом начался в 2007. Этот фактор является внешним по отношению к экономике России, потому что зародился и начался в другой стране, но из-за высокой развитости связей между странами и осуществлении финансово-экономических расчетов, заключении международных договоров, Россия, также как и многие страны мира, столкнулась с финансово-экономическим кризисом 2008 года. Кризис сразу же отразился на уровне жизни населения, который снизился, на уровне доходов населения, тем самым увеличив тяжесть налогового бремени для всех субъектов хозяйствования в стране.

Рассмотренные причины и цели рассмотрения налоговой нагрузки четко показывают, что информация об уровне налогового бремени является крайне необходимой для государства. Показатель налоговой нагрузки способен показать государству не только уровень налогообложения граждан и организаций, но и отразить достоинства или недостатки функционирования таких сфер как: экономическая, социальная и политическая.

Налоговое бремя является не обособленным показателем, а наоборот, он тесно связан со множеством факторов, как внутренних, так и внешних. Изменение любого из них в больше или меньшей степени повлечет за собой изменение показателя налоговой нагрузки.

1.3. Методики расчета налоговой нагрузки

В настоящее время единая, общепринятая или законодательно установленная методика расчета налоговой нагрузки отсутствует, хотя, экономисты, заинтересованные в данном направлении, стремятся вывести единую формулу расчета показателя, сделать его универсальным, что могло бы позволить сравнивать уровень налоговой нагрузки между субъектами экономики [17],[56].

Основная цель разработки единой и универсальной методики расчета налоговой нагрузки – это придать показателю практическую значимость, а также включение его в список обязательных для расчета показателей [50].

В специальной экономической литературе у различных авторов, например, Е.А. Кирова, М.И.Литвин, Н. Михайлова А. Кадушкин и др., представлены собственные методики расчета налоговой нагрузки, разница которых проявляется в следующем:

1. Состав налогов, сборов и других обязательных платежей, включаемых в расчет налоговой нагрузки. «Косвенные налоги», «НДФЛ», а также «Платежи в государственные внебюджетные фонды» среди экономистов являются дискуссионными платежами, поэтому у некоторых авторов они встречаются в расчетах, а у некоторых отсутствуют [17].
2. Определение основного показателя, с которым в последующем будет производиться сравнение исчисленной суммы налогов. Данным показателем могут выступать [16],[17]:
 - добавленная стоимость;
 - вновь созданная стоимость;
 - чистая прибыль;
 - брутто или Нетто выручка;
 - рыночная стоимость бизнеса.

3. Метод построения уравнения расчета. Можно выделить два основных вида уравнения для расчета показателя «налоговая нагрузка» [17]:

- мультипликативной;
- аддитивный (суммовой).

В своей работе Самсонов Е.А. делит методики расчета и оценки налоговой нагрузки, на модели, которые формируются в зависимости от формы представления. Данные модели представлены на рисунке 1.3.1 [56].

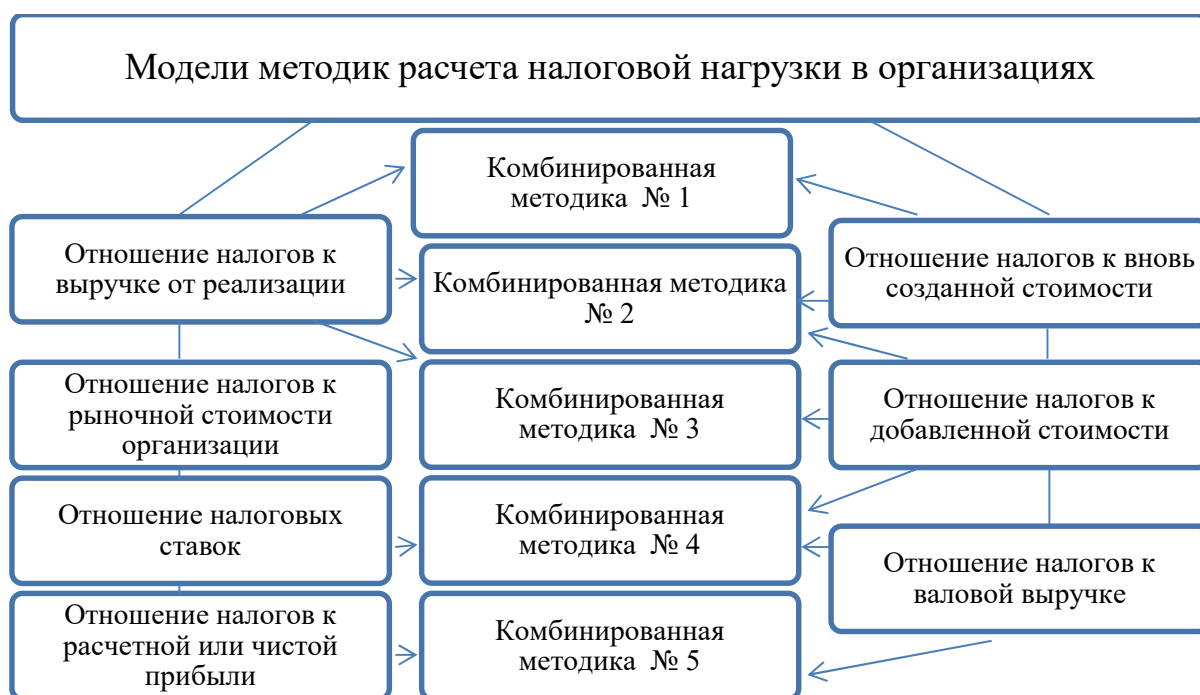


Рисунок 1.3.1 – Модели методик расчета налоговой нагрузки организации

Источник: [56]

Рассмотрим основные методики, используемые для расчета налоговой нагрузки.

Первой по важности является методика, используемая Министерством Финансов Российской Федерации для расчета налоговой нагрузки организаций. Согласно этой методике уровень налоговой нагрузки организации – это соотношение всех налогов, уплаченных организацией, и выручки, в том числе и от прочих реализаций. Формула расчета показателя представлена формулой 1 [16],[17],[56]:

$$\text{НН} = \frac{\text{НП}}{\text{В} + \text{ВД}} * 100\% \quad (1)$$

где НН - налоговая нагрузка организации;

НП - общая сумма всех налогов, уплаченных организацией;

В- выручка от реализации работ, услуг, продукции;

ВД - внереализационный доход.

Данная методика является общепринятой. Именно ее используют налоговые органы при оценке налогового бремени организации.

Однако данная методика имеет существенный недостаток – она не позволяет выявить и отследить корреляцию структурных изменений налогов и, как следствие, рассчитываемого показателя, т.е. налоговой нагрузки. Таким образом, рассчитанное значение по данной формуле может лишь охарактеризовать налоговую нагрузку организации, а не налоговую нагрузку. По этой же причине сопоставление организаций с разной структурой налогов будет нерационально и результаты данного сравнения будут не объективны [16],[17],[56].

Рассмотрим и другие методики, предлагаемые для проведения оценки.

Так, в методике, предложенной Кировой Е.А., предлагается разделять абсолютную и относительную налоговую нагрузку, поскольку применение выручки от реализации в качестве базы для расчета не в полной мере отражает налоговую нагрузку организации. При этом абсолютной налоговой нагрузкой Кирова Е.А. считает абсолютную величину налоговых обязательств организации, в которую входят налоги, сборы, а также страховые взносы, подлежащие уплате в государственный бюджет и внебюджетные фонды. Таким образом, абсолютной налоговой нагрузкой можно считать сумму налоговых платежей, социальных сборов, а также сумму недоимок по вышеуказанным показателям, которые фактически были уплачены в бюджет.

Расчёт абсолютной налоговой нагрузки предлагается осуществлять по формуле 2 [56]:

$$\text{АНН} = \text{НП} + \text{ВП} + \text{НД} \quad (2)$$

где АНН - абсолютная налоговая нагрузка;

НП - общая сумма всех налогов, уплаченных организацией;

ВП - платежи, уплачиваемые организацией во внебюджетные фонды;

НД- недоимки по платежам.

Косвенные налоги – это фактор, который увеличивает налоговую нагрузку организации, считает Кирова Е.А. Несмотря на то, что плательщиком косвенных налогов является конечный потребитель продукции, организации также платят данные налоги при закупке сырья и других материалов. Это увеличивает конечную цену продукции, тем самым сокращая на нее спрос, что также ведет к сокращению и отвлечению оборотных средств организации из производственного процесса [56].

Следует отметить, что абсолютная налоговая нагрузка не показывает тяжесть для организации данного уровня налоговых обязательств. Именно для того, чтобы оценить реальную, а не номинальную налоговую нагрузку организаций, Кирова Е.А. предлагает обратиться к показателю относительной налоговой нагрузки, расчет которого представлен формулой 3 [17],[56]:

$$\text{ОНН} = \frac{\text{АНН}}{\text{ВСС}} * 100\% \quad (3)$$

где АНН – абсолютная налоговая нагрузка;

ВСС- вновь созданная стоимость.

В свою очередь, вновь созданную стоимость можно рассчитать на основе формулы 4 или 5 [17]:

$$ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР \quad (4)$$

$$ВСС = ОТ + НП + ВП + П \quad (5)$$

где ВСС- вновь созданная стоимость

В –выручка от реализации с учетом НДС;

МЗ - материальные затраты;

А- амортизация;

ВД – внереализационные доходы;

ВР – внереализационные расходы (без налоговых платежей);

ОТ – оплата труда;

НП – общая сумма всех налогов, уплаченных организацией;

ВП – платежи, уплачиваемые организацией во внебюджетные фонды;

П – прибыль организации.

Стоит отметить, что при расчете налогового бремени не учитывается НДФЛ, т.к. организация лишь перечисляет платежи, которые взимаются с работников, тем самым, не оказывая никакого финансового бремени на организацию. К достоинствам данной модели можно отнести: [17], [56]

1. отсутствие корреляции между величиной вновь созданной стоимости и суммой уплачиваемых налогов, поскольку налоговая нагрузка оценивается исходя из источника уплаты налога;
2. полученный результат относительной налоговой нагрузки не зависит от масштаба, отрасли, специфики организации, что делает расчеты более объективными и универсальными.

Среди недостатков можно выделить один, но общий для всех рассмотренных в данной работе методик – невозможность прогнозировать

динамику показателя при изменении факторов, влияющих на него, например изменение структуры налогов, соответствующих налоговых ставок и льгот.

Следующая методика, которая будет рассмотрена, была предложена Крейниной М.И., она основывается на соотнесении налога и источника его уплаты. Следовательно, налоговое бремя рассчитывается по каждой группе налогов, имея при этом свои характеристики и критерии оценки. Такой метод не совсем точно отражает эффективность деятельности организации, а также уровень ее безопасности. Представленная ниже формула 6 демонстрирует общий вид расчета налоговой нагрузки по методике Крейниной М.И [17], [56].

$$НН = \frac{\sum(НП + ВП)}{\sum ИС} * 100\% \quad (6)$$

где НН - налоговая нагрузка организации;

$\sum(НП + ВП)$ – Сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды;

$\sum ИС$ – Сумма источников средств для уплаты налогов

Отличительной характеристикой рассматриваемой методики является то, что косвенные налоги не учитываются при расчете налоговой нагрузки организации, поскольку они не зависят от суммы источников средств, которые применяются для уплаты налогов, как правило, это прибыль организации. Если необходимо рассчитать и оценить налоговую нагрузку по акцизам или НДС, Крейнина М.И предлагает соотнести их с валютой баланса или с кредиторской задолженностью, а общую сумму налогов необходимо сопоставить с источниками их уплаты.

Методика, предложенная Литвиным М.И., представляет собой усовершенствование методики Крейниной М.И. Одним из главных отличий этой методики является то, что в сумму налоговых платежей включается НДС/Л, что является недостатком методологии, поскольку организация

является налоговым агентом, который перечисляет платежи в государственный бюджет, а не фактическим налогоплательщиком [16], [27].

Расчет налогового бремени, исходя из этой методики, представлен формулой 7:

$$НН = \frac{\sum(НП + ВП)}{\sum ДС} * 100\% \quad (7)$$

где НН - налоговая нагрузка организации;

$\sum (НП+ВП)$ - Сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды;

$\sum ДС$ - Сумма денежных средств, полученных организацией за отчетный период

Данная методика имеет не только теоретическую, но и практическую значимость, т.к. с ее помощью можно определить удельный вес начисленных налоговых платежей в реально полученных организацией финансовых ресурсах или, другими словами, рассчитать уровень денежного изъятия [16,27].

Последняя методика, которая будет рассмотрена в данной работе, была предложена Кадушкиным А. и Михайловым Н. Методика данных авторов кардинально отличается от методик рассмотренных ранее и несопоставима с другими, потому что сумма уплачиваемых организацией налогов включает в себя НДС, но не учитывает налог на имущество, земельный налог, а также платежи за пользование природными ресурсами. Формула 8 показывает общий вид расчета налогового бремени по методике Кадушкина А. и Михайлова Н. [16], [17]:

$$НН = НДС + Стр. взн. + НДС + Нпр \quad (8)$$

где НН - налоговая нагрузка организации;

НДС – налог на добавленную стоимость;

Стр.взн.- страховые взносы;

НДФЛ – налог на доходы физических лиц;

Нпр – налог на прибыль.

Каждый показатель является расчетным и зависит от налоговой ставки, установленной Налоговым Кодексом Российской Федерации. Рассмотрим каждый показатель в формулах 9-15 [16], [17], [27], [28]:

$$\text{НДС} = \left(\frac{\text{ДС}}{118\%} \right) * 18\% = \text{ДС} * \frac{18\%}{118\%} = 0,153\text{ДС} \quad (9)$$

$$\text{Стр. взн.} = \left(\frac{\text{ДС}}{130\%} \right) * 30\% * \text{Кот} = \frac{30\%}{130\%} * \text{ДС} * \text{Кот} = 0,231\text{ДС} * \text{Кот} \quad (10)$$

$$\text{НДФЛ} = 0,13 * \left(1 - \left(\frac{0,356}{1,356} \right) \right) * \text{ДС} * \text{Кот} = 0,13 * 0,737 * \text{ДС} * \text{Кот} \quad (11)$$

$$\text{НДФЛ} = 0,0958 \text{ ДС} * \text{Кот}$$

$$\text{Нпр} = 0,20 * (1 - \text{НДС} - \text{Кот} - \text{Ка}) * \text{ДС} \quad (12)$$

где ДС – добавленная стоимость;

Кот – доля заработной платы в добавленной стоимости (в том числе начисления на заработную плату).

В свою очередь коэффициент Кот рассчитывается как отношение суммы оплаты труда и страховых взносов к добавленной стоимости и представлен формулой 13.

$$K_{от} = \frac{ОТ + Стр. взн.}{ДС} \quad (13)$$

где $K_{от}$ – доля заработной платы в добавленной стоимости (в том числе начисления на заработную плату);

ОТ – оплата труда;

Стр.взн. – страховые взносы.

Посредством деления амортизации на добавленную стоимость получим коэффициент K_a , который показывает удельный вес амортизации в добавленной стоимости (формула 14).

$$K_a = \frac{A}{ДС} \quad (14)$$

где K_a – удельный вес амортизации в добавленной стоимости.

A – амортизация;

ДС - добавленная стоимость.

Также необходимо расписать составные компоненты ДС – добавленной стоимости, потому что указанные авторы его считают несколько иначе, нежели их коллеги (формула 15).

$$ДС = A + (от + Стр. взн.) + НДС + П \quad (15)$$

где A – амортизация;

от – оплата труда;

Стр.взн.- страховые взносы.

НДС –налог на добавленную стоимость;

П- прибыль организации.

Методика предложена Кадушкиным А. и Михайловым Н. имеет аналогичный недостаток, что и методика Литвина М.И. - включение в расчет НДСФЛ. Также данная методика теряет свою практическую значимость из-за отсутствия корректирующих коэффициентов относительно других налогов и сборов, которые упоминались в начале. Для корректного расчета показателя налоговой нагрузки организации методику целесообразно доработать, рассчитав доли неучтенных налогов в добавленной стоимости организации.

Все существующие методики расчета налоговой нагрузки уникальны, каждый автор пытается привнести что-то свое, тем самым сделав методику отличной от других. Однако, в последние годы задачей экономистов и государства стоит обратная цель - сформировать одну, уникальную в своем роде, но оптимальную для всех организаций методику, которая не зависела бы от отрасли, масштаба, региона и других факторов. Министерство Финансов Российской Федерации предложило методику расчета, которая на данный момент является общепринятой для налоговых органов, но в ней имеются серьезные недостатки, которые делают ее не универсальной и не показательной.

ГЛАВА 2. ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИЙ (НА МАТЕРИАЛАХ ООО «УНИВЕРСАЛ-СЕРВИС»)

2.1. Порядок расчета налоговой нагрузки организаций

За последние несколько десятилетий в налоговой системе Российской Федерации можно выявить закономерность – постоянный рост и без того высокого уровня налоговой нагрузки.

Налоговая нагрузка в России неравномерно распределена по отраслям деятельности, так каждая отрасль формирует свой уровень налоговой нагрузки со своими максимальными значениями в разный период, но сохраняя общую тенденцию к росту. Наиболее высокую нагрузку несут организации, которые заняты добычей полезных ископаемых, строительные компании и организации, занимающиеся оптовой и розничной торговлей [32], [35], [46], [57], [58], [59].

Такое неравномерное распределение нагрузки оказывает негативное влияние, например, на производственные отрасли, которые в том числе и по этой причине медленно развиваются в нашей стране, возникновение монополистов и в более развитых отраслях.

Стоит отметить, что уровень официальной налоговой нагрузки – декларируемой нагрузки не только может, но и отличается от реального уровня. Причинами могут служить, например, погрешность в расчетах ВВП, зависящих от уровня собираемости налогов, а также ошибочная оценка теневого бизнеса в стране и др.

Согласно данным, которые представлены на рисунке 2.1.1, опубликованным Федеральной налоговой службой, далее именуемой как ФНС, можно охарактеризовать динамику структуры налоговой нагрузки в Российской Федерации по видам экономической деятельности. Поскольку порядок расчета налоговой нагрузки в 2017-2018гг. претерпел некоторые изменения, их анализ будет проведен в рамках отдельных временных

интервалов. Данные о динамике и структуре налоговой нагрузки организаций за период 2010-2016 гг. приведены на рисунке 2.1.1.



Рисунок 2.1.1 – Динамика налоговой нагрузки организаций в разрезе видов экономической деятельности в Российской Федерации в 2010-2016 гг., в %
 Источник: [35], [57]

Из данных рисунка 2.1.1 видно, что наибольшая налоговая нагрузка сложилась в таком виде экономической деятельности как «Добыча полезных

ископаемых», за рассматриваемый период он составляет от 30 до 40%, что говорит о зависимости РФ от нефтегазового сектора. Самой крупной статьёй, которую выделяет ФНС, является показатель «Добыча полезных ископаемых», на него приходится от 33 до 42% налоговой нагрузки.

Иные коммунальные, социальные, а также персональные услуги занимают второе место, с удельным весом налоговой нагрузки от 22 до 27%.

Налоговое бремя операций с недвижимым имуществом и арендой, а также предоставлением услуг, в последние годы составляет от 15 до 19%.

Налоговая нагрузка в виде деятельности «Строительство», в среднем за рассматриваемый период, сложилась на уровне 12%.

Хотелось бы отметить, что для всех видов экономической деятельности наиболее сложным периодом является период 2012-2014 гг., когда налоговая нагрузка была наиболее высокой. Именно в этот период наблюдался спад экономики и кризис 2014 года. Описанная в первой главе теория о факторах, влияющих на налоговую нагрузку, была подтверждена на практике, результаты чего, можно наблюдать на рисунке 2.1.1.

На официальном сайте Федеральной налоговой службы представлены официальные данные о налоговой нагрузке в разрезе видов экономической деятельности в Российской Федерации и в 2017- 2018 гг., но представить их на едином рисунке невозможно, т.к. это будет являться некорректным, в силу имеющихся отличий в структуре показателей. Поэтому данные за 2017 и 2018 год представлены отдельным рисунком 2.1.2.

В 2017 и 2018 году распределение налоговой нагрузки по видам экономической деятельности практически не изменилась, первое место, как и на рисунке 2.1.1, занимает отрасль «Добыча полезных ископаемых», равная 36,7% и 43,5% соответственно, что по итогам 2018 года более чем на 11% выше уровня 2016 года. Можно предположить, что именно в этой отрасли после повышения НДС до 20% с 1 января 2019 года, будет наибольший прирост налоговой нагрузки по итогам 2019 года [29], [35], [46], [57], [58], [59].

Стабильная повышательная динамика налоговой нагрузки в отрасли «Добыча полезных ископаемых» обусловлена ростом налоговых ставок по налогу на добычу полезных ископаемых, связанных с истощением недр, что влечет за собой низкий уровень рентабельности производства в нефтяном секторе России [27], [28].



Рисунок 2.1.2 – Динамика налоговой нагрузки в разрезе видов экономической деятельности в Российской Федерации в 2017-2018 гг., в %
 Источник: [35], [58], [59]

Деятельность по операциям с недвижимым имуществом занимает второе место по уровню налоговой нагрузки в 2017 и 2018 году, она составила 21,3% в 2017 г. и 20,5% в 2018 г. На рисунке 2.1.1 данный вид деятельности находился на 3 месте, а на рисунке 2.1.2 уже занимает вторую позицию. Это связано с тем, что на рисунке 2.1.1. выделен отдельный вид деятельности иные коммунальные, социальные и персональные услуги, которые обладают большой налоговой нагрузкой. Показатель, в отличие, от деятельности, связанной с добычей полезных ископаемых, вырос незначительно, примерно на 5%, по сравнению с 2016 годом.

В 2018 году третье место по уровню налоговой нагрузки со значением равным 18,4% занимает «Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги». Данный вид деятельности включает в себя различную деятельность для поддержки основной деятельности организаций, которая представлена на рисунке 2.1.3.

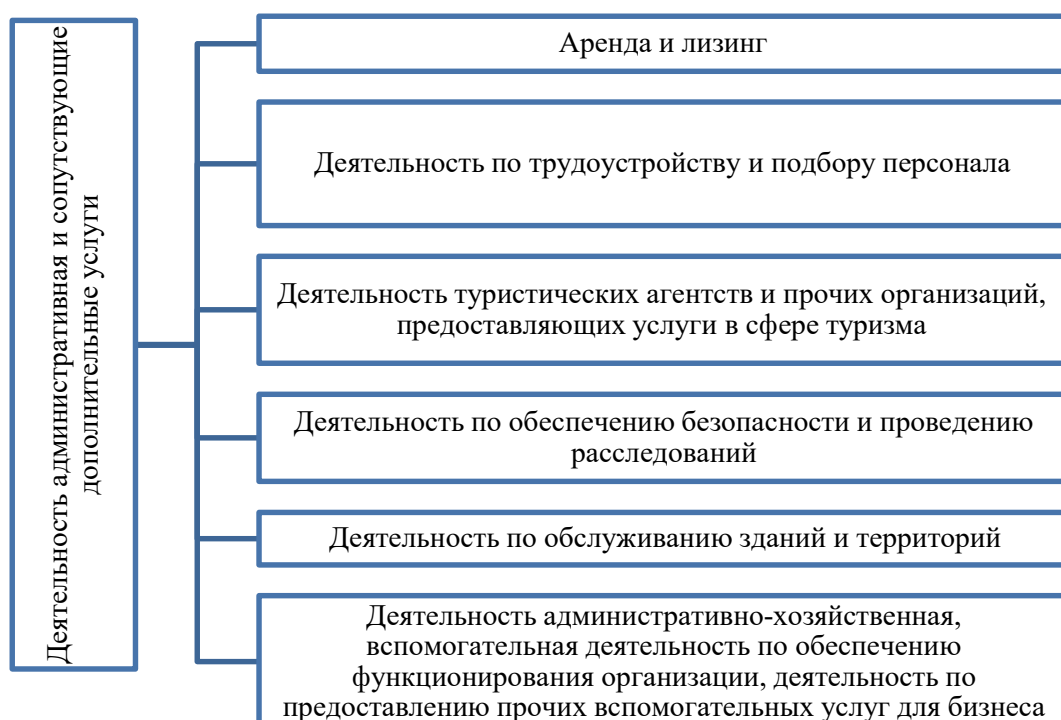


Рисунок 2.1.3 – Административная деятельность и сопутствующие дополнительные услуги в разрезе подгрупп видов деятельности

Источник: [32]

На четвертом месте находится «Деятельность в области информации и связи», в 2018 году налоговая нагрузка вышеуказанного вида деятельности составила 16,5%. Следует отметить, что ранее, до 2017 года ФНС не выделяла такие виды деятельности как «Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги» и «Деятельность в области информации и связи», поэтому отследить четкую динамику и выявить причины структурных изменений уровня налоговой нагрузки в силу короткого временного интервала наблюдения не представляется возможным.

Для сравнения рассмотрим показатель «Строительство». В 2018 году налоговая нагрузка по данному виду деятельности снизилась на 0,5% по сравнению с 2016 годом и составила 10,4%, что может свидетельствовать о стабилизации и улучшении данной деятельности в экономике.

По показателям, которые возможно сопоставить из рисунка 2.1.1 и 2.1.2, можно проследить закономерность, свидетельствующую о том, что в большинстве случаев в 2017 и 2018 гг. наблюдается прирост налоговой нагрузки, а значит можно говорить о росте уровня налогового бремени и снижении экономического роста во всей стране. Это связано с изменениями в части налогообложения, а также различными политико-экономическими событиями, которые негативно сказались на экономическом состоянии Российской Федерации в 2017 и 2018 году.

2.2. Расчет налоговой нагрузки организации ООО «Универсал-Сервис»

Для расчета налоговой нагрузки какой – либо организации, необходимо определить показатели, которые будут использоваться при расчете. Показатели могут варьироваться в зависимости от выбранной методологии расчета налоговой нагрузки. В этой работе рассмотрим и рассчитаем показатель налоговая нагрузка для организации ООО «Универсал-Сервис» тремя методологиями:

- методика, предложенная Министерством финансов Российской Федерации;

- методика Кировой Е.А.;
- методика Литвинова М.И.

Для расчета налоговой нагрузки, нам понадобятся некоторые показатели, которые варьируются в зависимости от выбранной методологии расчета, однако, основным источником получения значений для расчета показателя налоговой нагрузки будет неизменен – бухгалтерская отчетность организации.

Вне зависимости от выбранной методики показатель налоговой нагрузки невозможно будет посчитать без суммы налогов и сборов, а также начислений по социальному страхованию и обеспечению.

Выбранные для анализа методики, а именно, методология, предложенная Министерством финансов РФ и Кировой Е.А., требуют применения в расчетах показателей выручки, прочие доходы и прочие расходы.

Кирова Е.А. в своей методике предлагает рассчитать вновь созданную стоимость путем вычитания из выручки материальных затрат, амортизации и внереализационных расходов и прибавления внереализационного дохода иначе называясь в бухгалтерской отчетности организации как «Прочие доходы» и «Прочие расходы» соответственно.

Последняя из трех методика, предложенная Литвиновым М.И., кардинально отличается от первых двух, автор предлагает находить удельный вес налогов в объеме денежных средств, которые организация получила за период. Денежные средства могут быть получены организацией через кассу или путем поступления на расчетный счет.

После определения необходимых показателей для осуществления расчетов по трем выбранным ранее методикам, рассмотрим данные бухгалтерской отчетности организации ООО «Универсал – Сервис» за 2014-2018 гг., которые представлены в таблице 2.2.1. и будут являться исходными данными для расчетов налоговой нагрузки.

Напомним, что показатель налоговой нагрузки для организации ООО «Универсал-Сервис» будет рассчитываться по 3 методикам.

Таблица 2.2.1.

Исходные данные организации ООО «Универсал – Сервис»
за 2014-2018 гг., руб. для проведения оценки

Название показателя	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Амортизация	7 246 214	7 292 338	7 499 778	6 150 754	6 454 430
Материальные затраты	30 974 972	49 665 605	43 211 805	45 869 870	73 457 394
Сумма денежных средств полученных организацией за отчетный период через кассу	283 002	408 452	11 906 844	25 231 406	39 077 807
Сумма денежных средств полученных организацией за отчетный период через расчетный счет	712 225 691	1 227 356 895	1 108 500 134	935 727 904	1 716 519 204
Расчеты по налогам и сборам	49 439 485	72 613 178	78 957 712	78 533 392	124 433 640
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	23 515 640	32 781 847	24 962 071	22 741 192	28 545 280
Выручка от реализации работ, услуг, продукции	216 268 324	333 446 097	357 687 493	349 452 852	577 884 639
Внереализационный доход	2 852 139	505 027	1 447 957	1 911 784	2 027 066
Внереализационный расход	3 947 622	4 252 847	4 991 275	3 223 552	1 693 246

Источник: Составлено автором на основе [4-8], [30-34], [38-42]

Применяя методологию Министерства финансов Российской Федерации и воспользовавшись формулой 1, получим следующие значения за каждый из периодов:

$$2014 \text{ год} = \frac{49\,439\,485 + 23\,515\,640}{(216\,268\,324 - 216\,268\,324 * 0,18) + 2,85} * 100\% = 40,49\%$$

$$2015 \text{ год} = \frac{72\,613\,178 + 32\,781\,847}{(333\,446\,097 - 333\,446\,097 * 0,18) + 0,51} * 100\% = 38,48\%$$

$$2016 \text{ год} = \frac{78\,957\,712 + 24\,962\,071}{(357\,687\,493 - 357\,687\,493 * 0,18) + 1,45} * 100\% = 35,26\%$$

$$2017 \text{ год} = \frac{78\,533\,392 + 22\,741\,192}{(349\,452\,852 - 349\,452\,852 * 0,18) + 1,91} * 100\% = 35,11\%$$

$$2018 \text{ год} = \frac{124\,433\,640 + 28\,545\,280}{(577\,884\,639 - 577\,884\,639 * 0,18) + 2,03} * 100\% = 32,15\%$$

Для расчета показателя нам понадобились счета 68,69, 90.1 и 91.1 таблицы 2.2.1. Общая сумма всех налогов организации, необходимая для числителя сложилась из счета 68 и 69. В знаменателе участвуют счета 90.1 – выручка от реализации работ, услуг и 91.1, как внереализационный доход.

Умножением выручки на 0,18 необходимо для нахождения НДС, которым она облагается, далее необходимо очистить выручку от этого НДС и только потом подставлять в формулу.

Рассмотрим составляющие формулы более детально на рисунке 2.2.1.

Из таблицы 2.2.1 и рисунка 2.2.1. можно заметить, что общая сумма налогов к 2018 году увеличилась более чем в 2 раза, по сравнению с 2014 годом. Также в 2,7 раза увеличился объем выручки, именно это – превышение темпов роста выручки над темпами роста налоговых обязательств позволило

налоговой нагрузке, рассчитанная по методологии Минфина РФ, не только не выросла, но и сократиться.

Следующая методика, по которой мы посчитаем налоговую нагрузку организации за 2014-2016 гг. – методология по Кировой Е.А.

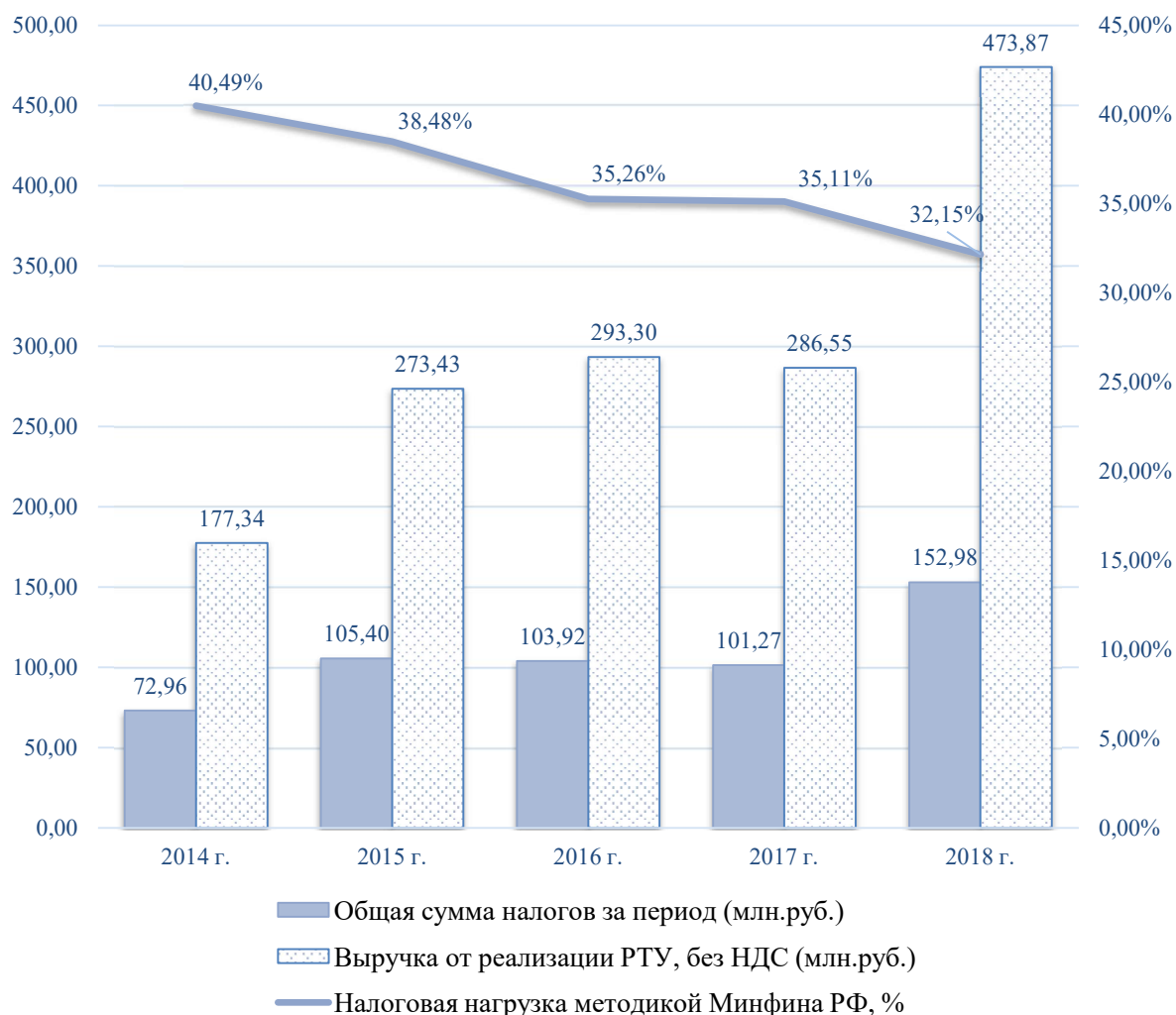


Рисунок 2.2.1 – Взаимосвязь основных показателей, участвующих в расчете налоговой нагрузки организации ООО «Универсал-Сервис» за 2014-2018гг. по методологии Министерства финансов РФ

Источник: [4-8], [30-34], [38-42]

Перед тем как приступить к расчетам налоговой нагрузки, необходимо ввести показатель «Недоимки по платежам», который потребуется для расчета по данной методике. Недоимки по платежам организации ООО «Универсал-Сервис» за период 2014-2018 гг. отражены в таблице 2.2.2.

Таблица 2.2.2.

Недоимки по платежам ООО «Универсал-Сервис» за 2014-2018 гг., руб.

Название показателя	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Недоимки по платежам	-3 346 704	-11 271 315	8 921 011	1 533 526	-108 185 276

Источник: Составлено автором на основе [4-8], [30-34], [38-42]

Недоимка по налогам – это просроченная задолженность юридических и физических лиц по платежам в бюджет. Она возникает уже на следующий день после нарушения, установленного законодательством, срока уплаты налога в бюджет.

Для наглядность отобразим данные, представленные в таблице 2.2.2. на графике 2.2.2.

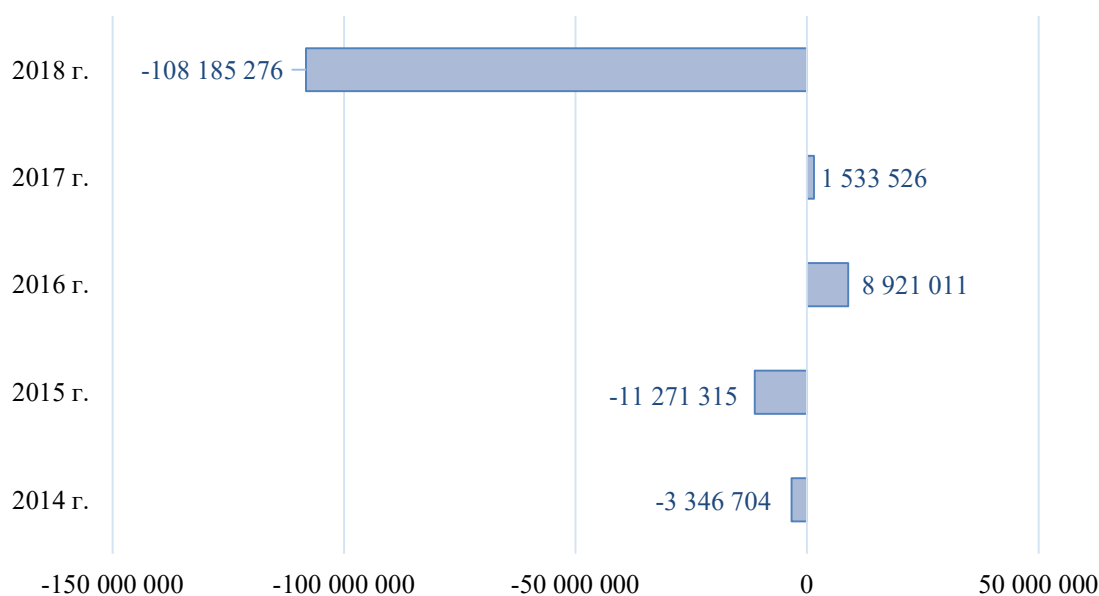


Рисунок 2.2.2 – Изменение объема недоимки по платежам ООО «Универсал-Сервис» за 2014-2018 гг., руб.

Источник: Составлено автором на основе [4-8], [30-34], [38-42]

Из таблицы 2.2.2. и рисунка 2.2.2 наглядно видно, что показатель «недоимки по платежам» может иметь как положительное, так и отрицательное значение, что может означать неуплаченную сумму налога,

если значение отрицательное, если значение положительное – налогов уплачено больше, чем начислено за этот период.

Можно заметить, что недоимки ООО «Универсал – Сервис» в 2018г. равны -108 185 276 рублей, что определенно оказало влияние на уровень налоговой нагрузки в сторону уменьшения в данном периоде.

По методологии Кировой Е.А. необходимо рассчитать абсолютную и относительную налоговую нагрузку, для начала рассчитаем абсолютную налоговую нагрузку за каждый период по формуле 2:

$$2014 \text{ год} = 49\,439\,485 + 23\,515\,640 + (-3\,346\,704) = 69\,608\,421$$

$$2015 \text{ год} = 72\,613\,178 + 32\,781\,847 + (-11\,271\,315) = 94\,123\,710$$

$$2016 \text{ год} = 78\,957\,712 + 24\,962\,071 + 8\,921\,011 = 112\,840\,794$$

$$2017 \text{ год} = 78\,533\,392 + 22\,741\,192 + 1\,533\,526 = 102\,808\,110$$

$$2018 \text{ год} = 124\,433\,640 + 28\,545\,280 + (-108\,185\,276) = 44\,793\,644$$

Для расчета относительной налоговой нагрузки организации ООО «Универсал-Сервис» за период 2014-2018 гг., потребуется не только абсолютная налоговая нагрузка организации, рассчитанная выше, но и «Вновь созданная стоимость», которая рассчитывается по формуле 4 с применением данных таблицы 2.2.1.:

$$2014 \text{ год} = 216\,268\,324 - 30\,974\,972 - 7\,246\,214 + 2\,852\,139 - 3\,947\,622 \\ = 176\,951\,655$$

$$2015 \text{ год} = 33\,446\,097 - 49\,665\,605 - 7\,292\,338 + 505\,027 - 4\,252\,847 = \\ 272\,740\,335$$

$$2016 \text{ год} = 357\,687\,493 - 43\,211\,805 - 7\,499\,778 + 1\,447\,957 - 4\,991\,275 \\ = 303\,432\,592$$

$$2017 \text{ год} = 349\,452\,852 - 45\,869\,870 - 6\,150\,754 + 1\,911\,784 - 3\,223\,552 \\ = 296\,120\,460$$

$$2018 \text{ год} = 577\,884\,639 - 73\,457\,394 - 6\,454\,430 + 2\,027\,066 - 1\,693\,246 = \\ 498\,306\,635$$

При расчете вновь созданной стоимости (ВСС) использовались следующие показатели (счета) таблицы 2.2.1.: амортизация основных средств; материалы; выручка; прочие доходы; прочие расходы. Имея значения абсолютной налоговой нагрузки и вновь созданной стоимости, применяя формулу 2, рассчитаем относительную налоговую нагрузку предложенной Кировой Е.А.:

$$2014 \text{ год} = 69\,608\,421 / 176\,951\,655 = 39,34\%$$

$$2015 \text{ год} = 94\,123\,710 / 272\,740\,335 = 34,51\%$$

$$2016 \text{ год} = 112\,840\,794 / 303\,432\,592 = 37,19\%$$

$$2017 \text{ год} = 102\,808\,110 / 296\,120\,460 = 34,72\%$$

$$2018 \text{ год} = 44\,793\,644 / 498\,306\,635 = 8,99\%$$

На рисунке 2.2.3. отразим динамику и взаимосвязь полученных показателей.

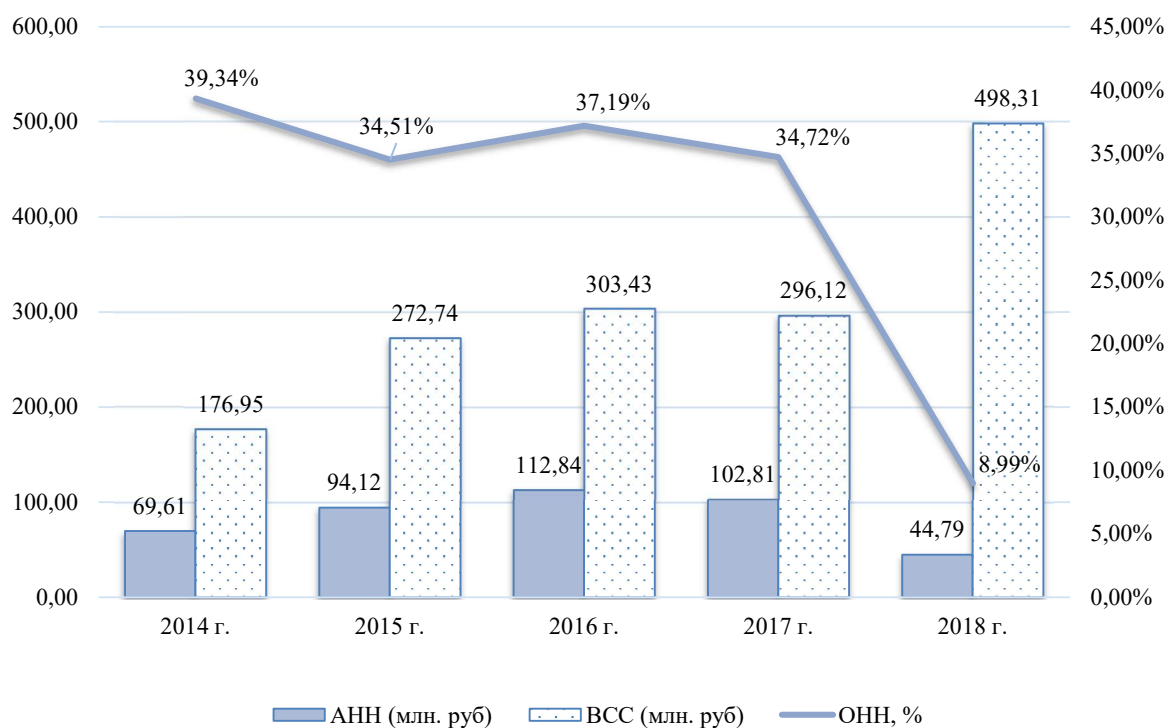


Рисунок 2.2.3 – Динамика показателей организации, рассчитанных по методологии Кировой Е.А. за 2014-2018 гг.

Источник: Составлено автором на основе [4-8], [30-34], [38-42]

На рисунке 2.2.3 видно, что показатель налоговой нагрузки в абсолютном выражении не имеет ярко выраженной тенденции к росту или снижению, в отличие от двух других показателей. Относительная налоговая нагрузка организации ООО «Универсал-Сервис» за рассматриваемый период имеет понижающую динамику, в то время как, вновь созданная стоимость, наоборот, положительно направленный тренд.

Относительная и абсолютная налоговая нагрузка, рассчитанные по методологии одного автора дали неоднозначный результат. За период 2016-2018 гг. АНН и ОНН изменяются закономерно в одном направлении, отдельного внимания заслуживают 2014 и 2015 гг.

2015 год имеет самый высокий уровень ОНН из-за сравнительно низкого как АНН (за счет низкого уровня начисленных налогов), так и ВСС (например, выручки) в этот период. В 2016 году прирост ВСС, в первую очередь за счет роста выручки, оказался значительно выше, чем АНН, что повлияло на результат, полученный при расчете ОНН.

Методология, предложенная Литвиным М.И. – последняя методика, которую мы рассмотрим и по которой рассчитаем налоговую нагрузку организации ООО «Универсал-Сервис», используя формулу 7.

Из таблицы 2.2.1 нам понадобятся 4 показателя, а именно: касса; расчетный счет; расчеты по налогам и сборам; расчеты по социальному страхованию и обеспечению.

Налоговая нагрузка организации ООО «Универсал-Сервис» за период 2014-2018гг. по методике Литвинова М.И. получилась следующая:

$$2014 \text{ год} = \frac{49\,439\,485 + 515\,640}{283\,002 + 712\,225\,691} * 100\% = 10,24\%$$

$$2015 \text{ год} = \frac{72\,613\,178 + 32\,781\,847}{408\,452 + 1\,227\,356\,895} * 100\% = 8,58\%$$

$$2016 \text{ год} = \frac{78\,957\,712 + 2\,962\,071}{11\,906\,844 + 1\,108\,500\,134} * 100\% = 9,28\%$$

$$2017 \text{ год} = \frac{78\,533\,392 + 22\,741\,192}{25\,231\,406 + 935\,727\,904} * 100\% = 10,54\%$$

$$2018 \text{ год} = \frac{124\,433\,640 + 28\,545\,280}{39\,077\,807 + 716\,519\,204} * 100\% = 8,71\%$$

На основе данных, которые использовались для расчета показателя налоговой нагрузки и получившихся результатов, построим график, отражающий уровень корреляции между показателями (рис 2.2.4.).

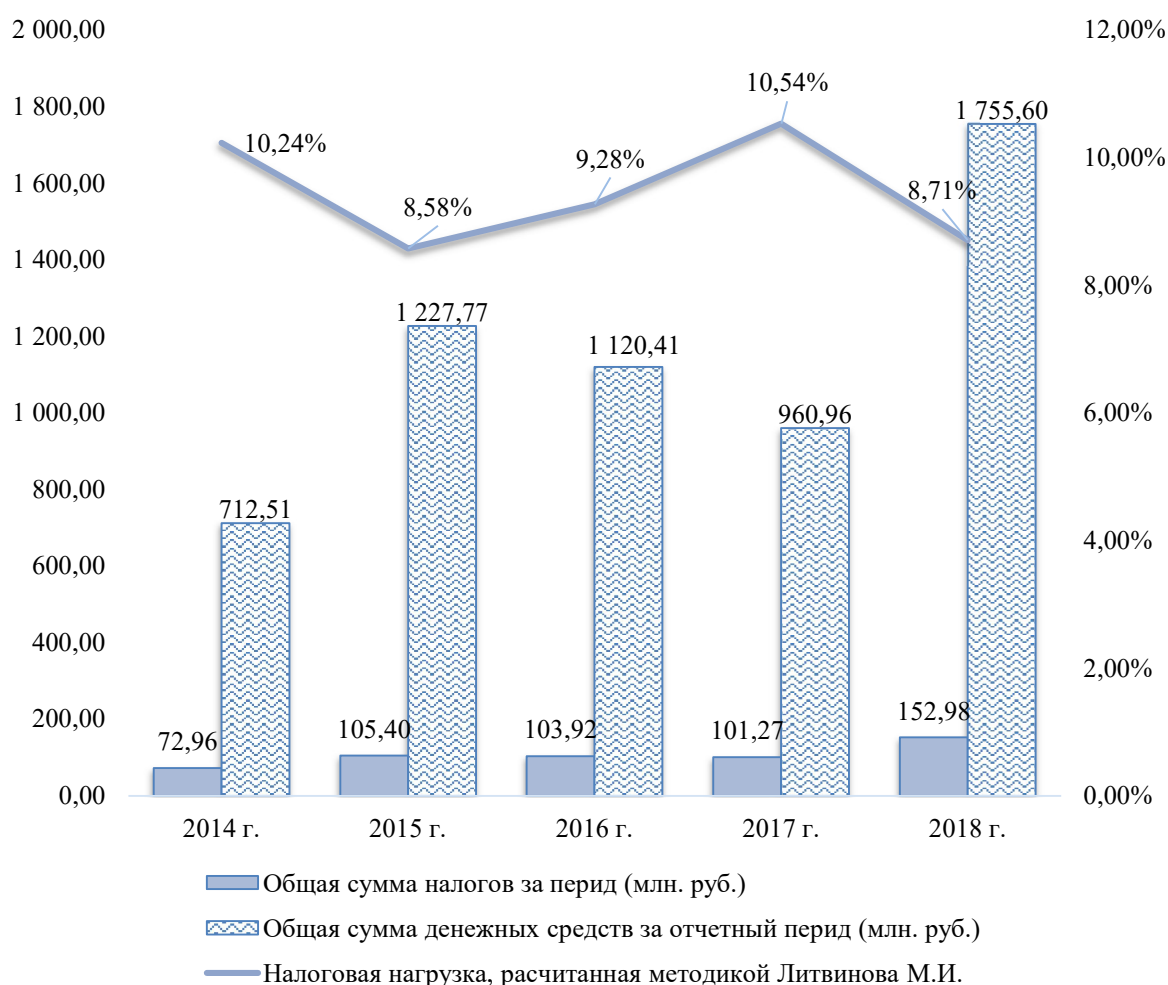


Рисунок 2.2.4 – Взаимосвязь основных показателей, участвующих в расчете налоговой нагрузки организации ООО «Универсал-Сервис» за 2014-2018 гг. по методологии Литвинова М.И.

Источник: Составлено автором на основе [4-8], [30-34], [38-42]

Рисунок 2.2.4 демонстрирует, что изменение знаменателя, т.е. общей суммы денежных средств, полученных организацией ООО «Универсал-Сервис» за период, влияет на изменение показателя налоговой нагрузки значительно больше, чем изменение общей суммы налогов за этот же период. Эта тенденция наиболее четко видна в 2016 и 2017 годах, когда сумма полученных денежных средств изменялась по отношению к предыдущему году на 9 и 14% соответственно, а общая сумма налогов оставалась примерно на одном и том же уровне.

Все три методики дали совершенно разные результаты, сравним их на рисунке 2.2.5

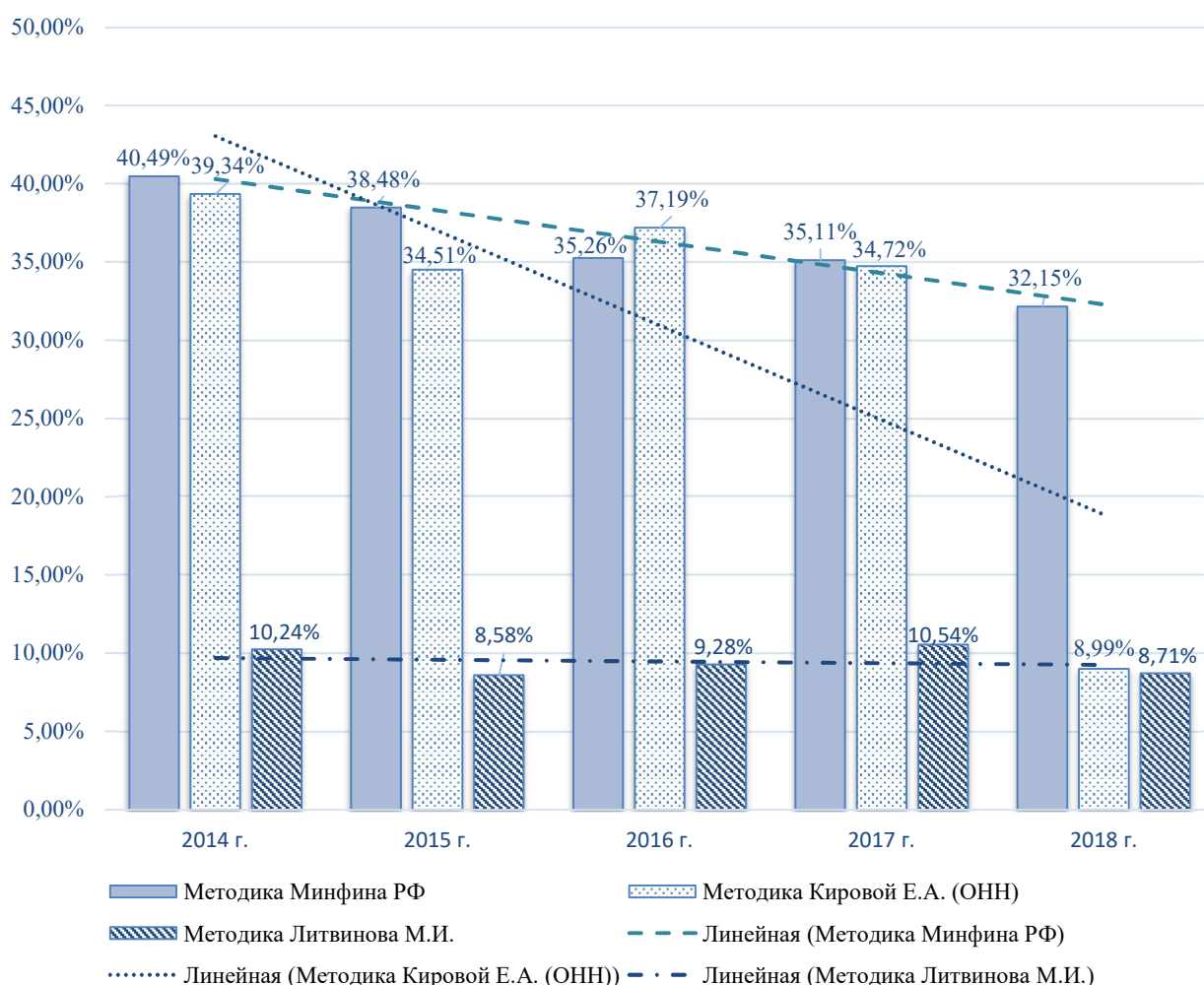


Рисунок 2.2.5 – Сравнение результатов показателя налоговой нагрузки ООО «Универсал-Сервис» в 2014-2018 гг., с использованием разных методик

Источник: Составлено автором на основе [4-8], [30-34], [38-42]

На рисунке 2.2.5 отражены не только сами результаты расчетов по каждой методике, но и линии трендов для более точного сравнения. И анализа. В методологии Кировой Е.А. рассчитывалось два показателя: относительный (ООН) и абсолютный (АНН), на графике отражен лишь один – ООН, потому что только он сопоставим с двумя другими методиками, единица измерения которых являются %.

Анализируя рисунок 2.2.5, можно заметить, что налоговая нагрузка организации ООО «Универсал-Сервис», рассчитанная по методике Министерства финансов РФ и методике Кировой Е.А. на промежутке 2014-2017гг., была примерно на одном уровне 35-40%, но в 2018 году налоговая нагрузка, рассчитанная по Кировой Е.А. сравнялась с уровнем третьей методики – Литвинова М.И. и составила 8,99%. Стоит отметить, что методика Литвинова М.И. не дает таких сильных колебаний, как другие две методики, отклонение происходит в диапазоне 1,5%.

Линия тренда по Литвинову М.И. – горизонтальная, параллельна временной оси, что с одной стороны должно свидетельствовать об универсальности модели, а с другой стороны, может являться погрешностью из-за обобщения информации и включения в расчеты знаменателя НДСЛ.

Линия тренда рассчитанной налоговой нагрузки по методологии, предложенной Министерством финансов РФ имеет незначительную тенденцию к снижению, что напрямую связано с увеличением объема выручки организации ООО «Универсал-Сервис» в 2018 году.

ОНН – относительная налоговая нагрузка, рассчитанная по методике Кировой Е.А. на основе данных организации ООО «Универсал-Сервис», имеет самый крутой угол наклона линии тренда, что связано с увеличением объема выручки организации ООО «Универсал-Сервис» в 2018 году и, следовательно, резким падением показателя налоговой нагрузки за этот период.

Все существующие методики расчета налоговой нагрузки уникальны лишь отчасти, потому что каждый автор пытается привнести что-то свое в уже существующие и разработанные ранее методики, тем самым сделав методику

отличной от других. Однако в последние годы перед экономическими субъектами и государством стоит обратная цель - сформировать одну универсальную и оптимальную для всех организаций методику, которая не зависела бы от отрасли, масштаба, региона и других факторов. Министерство Финансов Российской Федерации предложило методику расчета налоговой нагрузки организации, которая не является универсальной и имеет ряд недостатков, но, тем не менее, является общепринятой для налоговых органов в нашем государстве.

ГЛАВА 3. НЕДОСТАТКИ И ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1. Недостатки методологии расчета налоговой нагрузки и пути ее оптимизации

Методика расчета и формирования показателя налоговой нагрузки в Российской Федерации не совершенна и имеет свои недостатки.

Калининой О.В. было проведено исследование практики налогообложения в рамках Российской Федерации.

В результате исследования были выявлены отрицательные особенности оценки налоговой нагрузки, которые отражают специфику нашей страны по тем или иным направлениям [26], [29]:

- показатель налоговой нагрузки, при применении формулы, предложенной Министерством Финансов Российской Федерации, имеет существенные погрешности, которые связаны с определением точного значения ВВП, а именно, Федеральная служба государственной статистики, при расчете ВВП добавляет, как правило, 25% ВВП, произведенного в теневой экономике и таким образом получается, что добросовестные налогоплательщики вынуждены страдать от предпринимаемой государством налоговой политики, т.к. показатель завышен;
- показатель является усредненным и не учитывает особенности региона, отрасли, отдельно взятой организации;
- наличие зависимости налоговой нагрузки от конъюнктуры мировых рынков из-за того, что налоговая нагрузка, рассчитываемая в нашей стране, учитывает в себе и внешнеэкономическую деятельность, основной отраслью которых является нефтегазовая;
- зависимость показателя налоговой нагрузки от показателя собираемости налогов, положительная динамика собираемости

налогов определяет причину возрастания налоговой нагрузки в стране.

Также автор считает, что создание универсальной и корректной формулы расчета налоговой нагрузки в Российской Федерации невозможно до тех пор, пока в налоговой системе страны не будут устранены все недостатки, например:

- многократное налогообложение одних и тех же экономических элементов, например НДС, которым облагается прибыль, фонд оплаты труда;
- в качестве налогооблагаемой базы для исчисления страховых взносов использование фонда оплаты труда, что приводит к намеренному занижению размеров оплаты труда работодателем, до уровня МРОТ, который ниже установленного прожиточного минимума в несколько раз, не нарушая законодательства Российской Федерации;
- отсутствие льгот для организаций активно осуществляющих инновационной и инвестиционной деятельности по таким налогам как НДС и налог на прибыль;
- наличие нескольких вариантов системы налогообложения малого бизнеса, что усложняет налоговое администрирование для малого бизнеса.

Все рассмотренные недостатки налоговой системы и подхода к расчету налоговой нагрузки в Российской Федерации говорят о том, что система несовершенна, но государство стремится постепенно устранить данные недостатки, тем самым приближаясь к истинно верному расчету показателя налоговой нагрузки.

Рассмотрение недостатков налоговой нагрузки со стороны государства это только одна сторона, которая позволяет оценить усредненные показатели по всей России, без учета специфик региона, отраслей и т.д. Стоит рассмотреть налоговую нагрузку со стороны налогоплательщиков, которыми могут быть граждане страны и организации, ведь для них это не просто показатель, это та

тяжесть налогообложения, которую они ощущают на себе и, исходя из которой, принимают свои финансовые решения [12], [48], [49].

Для организаций налоговая нагрузка это очень важный показатель, оценивая который, организация принимает решения о дальнейшей своей деятельности. Для некоторых тяжесть налогового бремени становится не по силам и организации вынуждены сокращать производство или закрываться. Для того, чтобы налоговое бремя было не таким тяжелым для организации, можно использовать несколько методов оптимизации налоговой нагрузки, которые представлены на рисунке 3.1.1. Принцип оптимизации напрямую зависит от того, в какой отрасли работает организация, масштаб производства и какой налоговый режим она применяет.



Рисунок 3.1.1 – Способы оптимизации налоговой нагрузки для организаций, действующих в Российской Федерации

Источник: Составлено автором на основе [1], [11], [17,]

Используя информацию, представленную на рисунке 3.1.1, организации могут временно или на постоянной основе снизить свою налоговую нагрузку и использовать высвобожденные финансовые ресурсы на расширение производства, например. Не стоит забывать о том, что государство старается учитывать отраслевые особенности, предоставляя льготы в части налогообложения, например, в последнее время государство старается поддерживать сельское хозяйство. В результате некоторые организации могут снизить свою налоговую нагрузку, переориентировавшись на сферу деятельности, вид производства, где имеются налоговые льготы.

Если организация находится на общей системе налогообложения и хочет уменьшить свою налоговую нагрузку, применив один из четырех методов, то эффектом будет - бесплатная отсрочка по уплате налога на прибыль. Изменение способа начисления амортизации, в отличие от других трех методов, дополнительно может дать экономию по налогу на имущество.

Оптимизация налоговой нагрузки при использовании упрощенной системы налогообложения может дать один эффект – экономию на едином налоге.

Режим уплаты единого налога на вмененный доход дает возможность рассмотреть множество вариантов оптимизации, однако результатом применения первых пяти методов будет экономия на едином налоге, а оставшиеся методы позволяют сменить налоговый режим, что весьма спорно можно считать снижением налоговой нагрузки.

Вне зависимости от применяемой системы налогообложения есть ряд методов, которые позволят снизить обязательные страховые взносы во внебюджетные фонды, и как результат, снизят налоговую нагрузку организации.

Применяя те или иные методы оптимизации налоговой нагрузки, организациям стоит помнить, что государство тщательно следит за подобными операциями, и если налоговыми органами было выявлено и доказано нарушение налогового законодательства конкретным

налогоплательщиком, то он обязан понести наказание, предусмотренное законодательством РФ.

3.2. Предложения по оптимизации налоговой нагрузки организации ООО «Универсал-Сервис»

Опираясь на данные, представленные во втором параграфе второй главы работы организации, а также рассмотренной теории в параграфе первом главы третьей о недостатках методологий и путях оптимизации налоговой нагрузки, постараемся разработать рекомендации, используя которые организация ООО «Универсал-Сервис» может снизить свою налоговую нагрузку.

Поскольку, вне зависимости от применяемой методологии в числителе будет общая сумма налогов и сборов, рассмотрим основные из них более подробно в таблице 3.2.1.

Таблица 3.2.1

Основные налоговые платежи организации ООО «Универсал-Сервис» за 2014-2018гг.

Налог	2014г.		2015г.		2016г.		2017г.		2018г.	
	млн. руб.	доля, %	млн. руб.	доля, %	млн. руб.	доля, %	млн. руб.	доля, %	млн. руб.	доля, %
Расчеты по налогам и сборам, в т.ч.:	49,44	100,00	72,61	100,00	78,96	100,00	78,53	100,00	124,43	100,00
НДФЛ	9,76	19,74	14,72	20,27	10,87	13,77	10,02	12,75	14,42	11,58
НДС	34,89	70,57	53,48	73,65	62,85	79,59	60,35	76,85	101,19	81,32
Налог на прибыль	3,01	6,08	2,32	3,20	3,32	4,20	5,44	6,92	7,08	5,69
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, в т.ч.:	23,52	100,00	32,78	100,00	24,96	100,00	22,74	100,00	28,55	100,00

Продолжение таблицы 3.2.1

Расчеты по социальному страхованию	3,25	13,81	3,03	9,26	2,31	9,23	2,13	9,36	2,66	9,30
Расчеты по пенсионному обеспечению	16,19	68,86	23,69	72,26	18,06	72,34	16,30	71,70	20,49	71,79
Расчеты по ОМС	3,72	15,81	5,52	16,85	4,18	16,76	3,79	16,66	4,75	16,65

Источник: Составлено автором на основе [21-25]

Анализируя данные, представленные в таблице 3.2.1, можно заметить, что среди налогов самый большой удельный вес приходится на долю налога на добавленную стоимость, далее НДС, за рассматриваемый период он варьируется от 60 до 81%. Среди категории «Расчетов по социальному страхованию», самую большую долю, порядка 70% ежегодно занимают расчеты по пенсионному обеспечению.

Поскольку снижение расчетов по пенсионному обеспечению возможно только за счет сокращения заработной платы персоналу – это и есть единственное решение, которое могло бы оказать влияние на расчеты по социальному страхованию и в последующем на налоговую нагрузку. Стоит отметить, что изменения будут незначительные и куда более важный показатель для анализа в части оптимизации – НДС.

Учитывая важность и весомость данного налога в общей налоговой нагрузке, организации пытаются сократить объем налога на добавленную стоимость или оптимизировать его. Методов оптимизации НДС в организации, находящемся на общей системе налогообложения, существует очень много, поэтому целесообразно рассмотреть самые распространенные из них, применение которых не нарушает законодательства Российской Федерации.

Одним из самых простых методов, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации, является право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, связанного с исчислением и уплатой НДС. Для использования данного права налогоплательщику НДС необходимо

соответствовать указанным параметрам. Если они соблюдаются, то необходимо уведомить соответствующим письмом налоговые органы по месту своего учета и представить необходимые документы [27], [28]:

1. Выписка из книги продаж;
2. Выписка бухгалтерского баланса (только организации);
3. Выписка из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций (только ИП);
4. Документы, указанные в пункте 6 статьи 145 для организаций и ИП, перешедших с УСН и ЕСХН на общую систему налогообложения.

Налогоплательщики, желающие использовать право на освобождение от обязанностей исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, обязаны подходить под требования, прописанные в статье 145 НК РФ и соблюдать следующие условия, отраженные на рисунке 2.3.1.

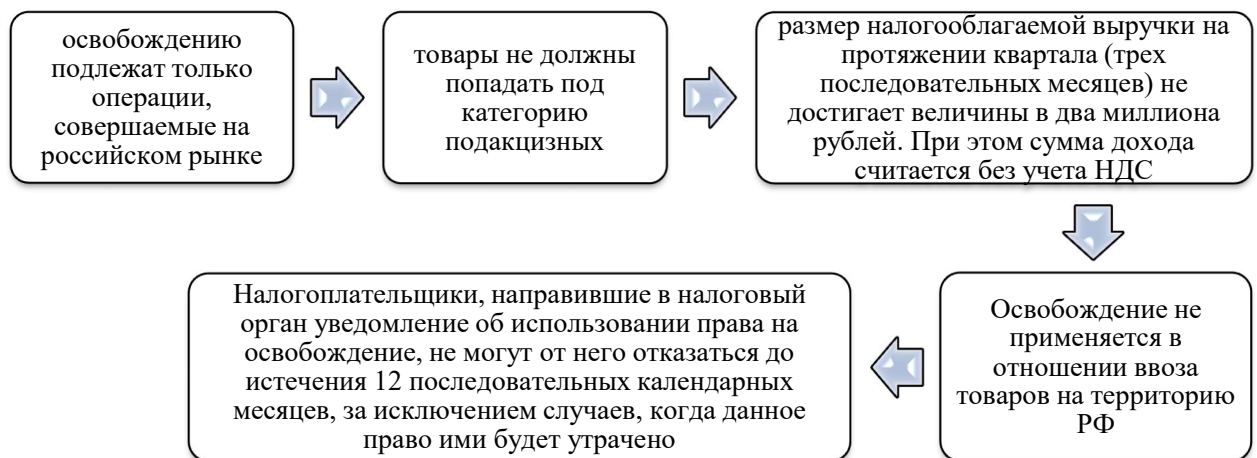


Рисунок 3.2.1 - Условия применения права на освобождение от обязанностей исчисления и уплаты налогоплательщиком налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором на основе [28]

В случае получения налогоплательщиком используемого права на освобождение от уплаты налога суммы выручки (без учета НДС) на

протяжении квартала больше двух миллионов рублей или осуществления реализации подакцизной продукции, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место нарушение, он утрачивает право на освобождение до окончания периода.

Применение такого варианта имеет ряд преимуществ и несмотря на то, что данный метод оптимизации закреплён на законодательном уровне, он имеет ряд недостатков, которые рассмотрены на рисунке 3.2.2.

Преимущества
<ol style="list-style-type: none"> 1. Освобождение от обязанности начислять и платить НДС, вести соответствующие регистры (книгу продаж и книгу покупок), представлять налоговые декларации в налоговые органы; 2. Данный метод закреплён Налоговым Кодексом и у налоговых органов не возникнет сомнений о законности его применения.
Недостатки:
<ol style="list-style-type: none"> 1. Хозяйствующий субъект, применяющий данный метод, не имеет права ставить к вычету суммы по налогу на добавленную стоимость, а сумму «входного» налога должен включать в цену единицы товара и (или) услуги; 2. Если среди контрагентов-покупателей много организаций и ИП, работающих с НДС, есть возможность потерять деловых партнеров и тем самым понести убытки, поскольку им будет экономически невыгодно работать с «освобожденцем»; 3. Необходимо постоянно отслеживать и регулировать поступление выручки для того, чтобы не утратить право на освобождение; 4. Отсутствие возможности отказаться от уже применяемого права по собственному желанию в течение года, только в случае утраты данного права.

Рисунок 3.2.2 - Преимущества и недостатки применения права на освобождение от обязанностей исчисления и уплаты налогоплательщиком налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором на основе [28], [60]

Стоит отметить, что для организации ООО «Универсал – Сервис» данный метод оптимизации не применим, поскольку статьей 145 Налогового кодекса РФ установлено, что суммарный объем выручки от реализации товаров, работ и услуг, без учета налога за три предшествующих календарных месяца не должен превышать 2 000 000 рублей. В среднем выручка от

реализации товаров, работ и услуг в ООО «Универсал – Сервис» составляет тридцать миллионов рублей.

Распространенным вариантом минимизации НДС можно считать замену стандартного договора купли-продажи на агентский договор. Если поставщик не является плательщиком НДС, следовательно, у продавца отсутствуют вычеты по НДС. В таком случае потребуются уплата налога с полной стоимости реализованных товаров, но как только продавец становится агентом, налоговая база будет исчисляться не с суммы реализации, а с величины вознаграждения, указанного в договоре, т.е. передача товара происходит от поставщика продавцу на комиссию. Продавец реализовывает товар со своей наценкой, производя выплату стоимости товара для поставщика по заключенному договору.

Такая схема является наиболее актуальной, в случае если партнер (поставщик) работает по упрощенной системе налогообложения, далее как УСН, или иной методике налогообложения, не предусматривающей выделения налога на добавленную стоимость в счетах-фактурах. Используя агентский договор, поставщик, именуемый принципалом, поручает покупателю (агенту) осуществить приобретение и дальнейшую реализацию определенной партии товара. За эту услугу принципал обязан будет выплатить агенту премию, которая и станет объектом налогообложения по НДС.

Для того чтобы налоговые органы не переквалифицировали агентское соглашение в договор поставки и, соответственно, наложили существенные штрафные санкции, следует особенное внимание уделить грамотному оформлению документов, прилагаемых к агентскому договору.

Во избежание налоговых осложнений, необходимо обезопасить себя и представить следующие документы:

- поручение агенту от принципала с точным указанием задания на покупку/реализацию товаров или оказание услуг;
- отчет агента с приложением бумаг, подтверждающих качественное выполнение произведенных расходов;

- накладные на приобретение порученного товара и его отгрузку;
- документы на оплату;
- иные бумаги, имеющие ссылку на конкретный агентский договор.

Оформление соглашения о предоставлении займа является также достаточно распространенным методом оптимизации налога на добавленную стоимость. Авансы, поступившие от покупателя, обязательно должны облагаться НДС. Как только будет произведена отгрузка товара на сумму предварительной оплаты, величина налога будет скорректирована. Однако можно избежать лишнего платежа в бюджет, если оформить с покупателем соответствующее соглашение. Алгоритм данного метода состоит в следующем и представлен на рисунке 3.2.3 [11].

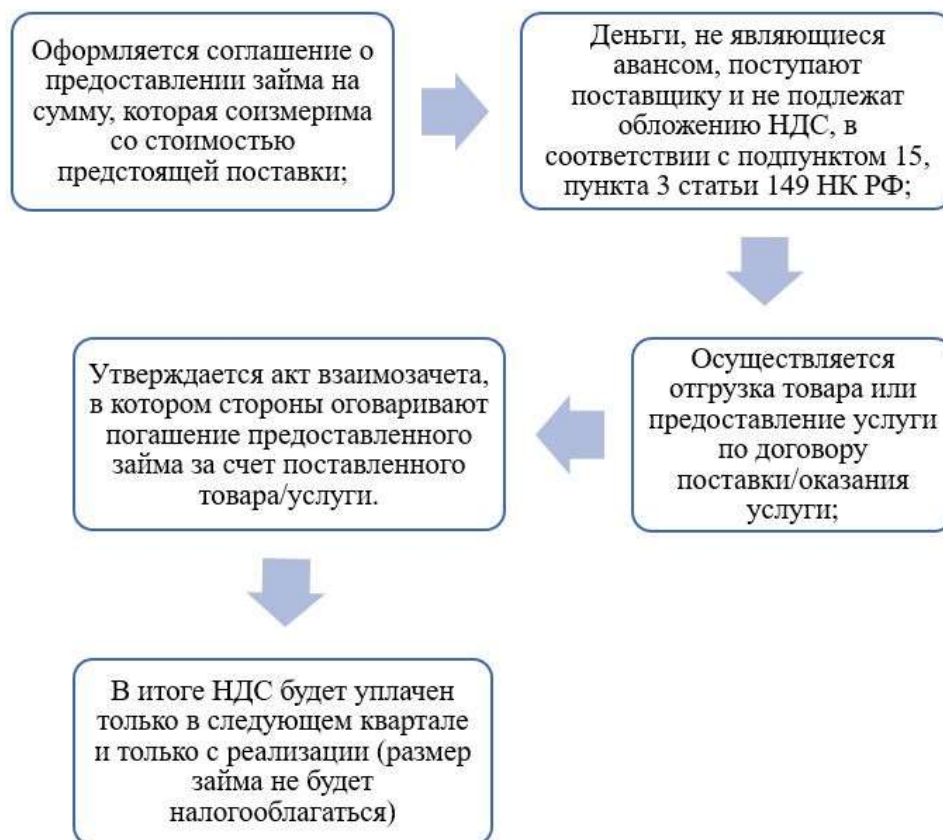


Рисунок 3.2.3 - Алгоритм оформления соглашения о предоставлении займа на сумму, которая соизмерима со стоимостью предстоящей поставки
 Источник: составлено автором на основе [11], [28]

Главное, что необходимо соблюдать при замене аванса предоставлением денежного займа — это определенные расхождения в сумме договора, сроках перечисления ссуды и отгрузкой товара, а также в договоре должна быть четко оговорена цель, на которую поставщик получает заем у покупателя. Если все операции будут проведены в течение 1-2 дней, велика вероятность возникновения претензий со стороны налоговых органов [1], [11].

Данную схему рекомендуется применять изредка, по наиболее крупным авансам, не закрытым на конец квартала, иначе контролирующие органы могут посчитать это уклонением от налогообложения, и налог будет доначислен за весь период.

Минусами данного метода оптимизации следует признать риск того, что данная сделка может классифицироваться налоговыми органами как схема уклонения от уплаты налога. Поэтому серьезное внимание должно уделяться следующим условиям:

- ✓ необходимо тщательное обоснование цели получения займа, а не логичного аванса;
- ✓ следует позаботиться, чтобы не было полного соответствия (до копейки) суммы займа и стоимости товара;
- ✓ необходимо контролировать, чтобы не совпадали дни отгрузки товара, подписания договора взаиморасчета, а также сроки возврата договора по долгу.

ООО «Универсал-Сервис» уже применяет данный метод оптимизации примерно в 3% случаев договорных отношений. В денежном выражении 3% в год составляют пятнадцать миллионов рублей, которые попадают под метод оптимизации. Объем экономии в год зависит от того на какой период предоставлен заем по каждой операции, а также в какие сроки будет осуществлена поставка товара или оказаны услуги. Усредненный годовой показатель экономии при применении данного метода организации составляет три миллиона рублей.

Еще один способ оптимизации НДС на стадии оформления предоплаты – это оформление письменного соглашения о задатке. Задаток не представляет собой объект налогообложения. Следовательно, если в качестве приложения к основному договору будет фигурировать соглашение о задатке, то платить НДС с поступившей суммы не придется. Такой вид модификации предоплаты актуален для производственных или строительных компаний, которые могут получать авансы от потенциального покупателя на закупку материалов или сырья. При этом важно указать правильную формулировку в платежном поручении – необходимо указать номер/дату основного контракта и реквизиты дополнительного соглашения о задатке. Минусами данного метода является риск и ограниченность отраслей, в которых данная схема может применяться в рамках законодательства Российской Федерации.

Более редкий, но совершенно легальный, и практически лишенный подводных камней - метод вексельного аванса. Данный метод оптимизации следует применять, если заранее известна стоимость товара, которая не будет изменяться. Алгоритм применения данной методики состоит в следующем:

- ✓ Поставщик выпускает собственный вексель и по акту (где должны быть указаны все реквизиты векселя: номер, дата, сумма) передает его будущему покупателю;
- ✓ В оплату векселя покупатель должен перечислить указанную сумму на счет векселедателя, при этом такое денежное поступление не будет восприниматься налоговыми органами, как аванс;
- ✓ После того, как совершится отгрузка товара, стороны должны задокументировать зачет взаимных требований соответствующим актом, где отгруженный ранее товар будет представлять собой оплату по векселю.

Еще один из возможных вариантов налоговой экономии основан на использовании опциона – его реализация не подлежит обложению НДС (ст. 149 НК РФ). Опционами могут быть любые контракты, определяющие права на получение (передачу) имущества (включая деньги, валютные ценности и

ценные бумаги), с условием, что держатель опциона может отказаться от прав по нему в одностороннем порядке.

Установление перехода права собственности на товар – не распространённый метод. Называется он передачей прав реализации (п. 1 ст. 39 НК РФ). Договоры о продаже дают возможность прописать пошаговую передачу прав собственности на товар, выиграв в итоге отсрочку на уплату НДС.

Одним из последних способов оптимизации налога на добавленную стоимость, которые рассмотрены в данной работе, является сдача уточненной декларации по НДС. При возникновении ситуации, когда в конце отчетного месяца происходят большие поступления выручки, а в следующем будет значительное поступление входного НДС, в налоговую базу может быть подана декларация по НДС без учета суммы данного поступления. При подаче декларации за следующий месяц с отражением данных вычетов, необходим пересчет НДС за предыдущий месяц с уплатой пени за просрочку НДС, подачей уточненной декларации. Пеня будет небольшая, а у компании появится возможность не изымать из оборота денежные средства, и таким образом удастся сэкономить значительную денежную сумму. Этот способ подходит тем, кто подает декларацию и уплачивает НДС ежемесячно, поскольку налоговые органы имеют лишь месяц на выявление факта подачи неверной декларации. После самостоятельного «выявления ошибки» компанией, с уплатой всех пеней, у налоговых инспекторов уже не будет возможности предъявления обвинений и штрафных санкций.

Путем управления расходами на транспортировку также можно оптимизировать НДС. Данный метод является наиболее подходящим для плательщиков, работающих на пониженной ставке налога, равной 10%. Он используется в 2 видах.

В первом случае: НДС на транспортные услуги реализуется по ставке 20%, однако, если они будут показаны в накладной отдельно, потребуются уплата налога по указанной ставке. Выходом в подобной ситуации будет

принятие данных услуг в общую стоимость товара. В расчете цены либо калькуляции не нужно ставить отдельным пунктом «транспортные» расходы, т.к. сумма, с которой требуется уплата недоимки, будет легко определена налоговыми органами. Их можно включить в состав затрат по реализации без расшифровки. В таком случае вычленение стоимости транспортных услуг окажется практически невозможно. [27], [28]

Второй случай предполагает выгоду в том, что товар реализуется продавцом по пониженной ставке НДС, равной 10%, а вычеты по НДС принимаются от услуг транспортной организации по ставке равной 20%.

Организация ООО «Универсал-Сервис» не использует ни один из вышерассмотренных методов оптимизации НДС, однако, рассчитав потенциальную экономию организации при применении некоторых методов, эта ситуация может измениться. Используя данные организации, попытаемся определить экономию

Рассмотрим несколько примеров экономии организацией своих денежных средств, при применении некоторых методов оптимизации, начнем с метода, подразумевающего сдачу уточненной декларации:

В апреле 2019 года организация ООО «Универсал-Сервис» реализовала товаров на сумму 1 200 000 руб. (в том числе НДС - 197 090 руб.). В мае 2019 года было введено в эксплуатацию приобретенное здание стоимостью 960 000 руб. (в том числе НДС – 153 734 руб.) и выполнены все существенные условия для получения налогового вычета на эту сумму НДС. Отметим, что больше в мае поступлений выручки не было, организация ООО «Универсал-Сервис» уплачивает НДС ежемесячно. Таким образом, организация до 20 мая должна была перечислить в бюджет НДС за апрель в сумме 197 090 руб., также в мае из бюджета организации ООО «Универсал-Сервис» причитался к возврату НДС в сумме 153 734 рублей и подала в налоговый орган декларацию по НДС за апрель на сумму к уплате 29 951 руб. и перечислило эту же сумму в бюджет. Получается, что сумма НДС была занижена на 167 139 руб. (197 090 руб. - 29 951 руб.). Сумма НДС, начисленная к возмещению, составила 153 734 руб.

21 мая 2019 года организация перечислила в бюджет НДС в сумме 13 405 руб. (197 090 руб. - 29 951 руб. - 153 734 руб.). В данном случае к организации ООО «Универсал-Сервис» были применены штрафные санкции в виде начисления пеней за несвоевременную уплату налога в сумме 1 872 руб. (167 139 руб. x 10,5% :300 x 32 дн.). Уточненная декларация на сумму 167 139 руб. была отправлена по почте 22 мая 2019 года. В итоге платежи организации ООО «Универсал-Сервис» по НДС (в том числе пени) составили 45 228 руб. (29 951 руб. + 13 405 руб. + 1 872 руб.).

Таким образом, в государственный бюджет организацией было бы уплачено не 197 090 рублей, а 45 228 рублей и получен своеобразный «налоговый кредит», проценты за который будут выражаться в перечислении организацией пеней за несвоевременную уплату налога. Существенная экономия в отчетном периоде делает рассмотренную схему привлекательной и актуальной для налогоплательщиков.

Но в случае налоговой проверки в период между подачей первой декларации, но до подачи уточненной декларации, данный метод может быть квалифицирован налоговым органом как представление документов с заведомо ложными сведениями, за что начисляется штраф 5000 руб. в соответствии со статьей 126 Налогового Кодекса РФ, а также за неуплату налога начисляется штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога, т.е. 36 610 рублей, по представленным данным в примере (183 050 руб. x 20%).

Рассмотрим еще один метод оптимизации налога на добавленную стоимость, основанный на опционе:

Организация ООО «Универсал-Сервис» планирует в январе 2020 года продать товар на сумму 10 000 тыс. руб. Она применяет общий режим налогообложения, соответственно при реализации к цене товара будет добавлен НДС по ставке 20 процентов. При этом продавец – организация ООО «Универсал-Сервис» настаивает на предоплате в размере 2 400 тыс. руб. с учетом НДС. В этом случае, заключив договор поставки и получив аванс по нему, организация будет вынуждена уплатить НДС по расчетной ставке 20/120

то есть 400 тыс. руб. Общая сумма НДС, уплаченного со стоимости реализованной продукции, составит 2000 тыс. руб. ($10\,000 \text{ тыс. руб.} \times 20\%$). В случае применения опциона стороны устанавливают цену товара в 8000 тыс. руб. При этом заключается опционный контракт, по которому покупатель перечисляет опционную премию в размере 2000 тыс. руб. Данная сумма не облагается НДС. Впоследствии при реализации товара продавец уплатит НДС в размере 1600 тыс. руб. ($8000 \text{ тыс. руб.} \times 20\%$). В результате экономия на НДС составит 400 тыс. руб.

Схема с использованием опциона будет полезна тем компаниям-продавцам, у которых сумма требуемой предоплаты достаточно велика, а экономия на НДС с предоплаты оправдывает усилия, потраченные на реализацию схемы. Ведь придется не только проделать определенную работу по заключению договора, но и договариваться с покупателем. Он никакого «бонуса» от подобной схемы не получает, более того, приобретает товары (в части опциона) без налога на добавленную стоимость, а значит, не может предъявить налог к вычету. Поэтому проще будет работать по опциону с покупателями на «упрощенке», а также, если в дальнейшем товар будет экспортирован.

Организация ООО «Универсал-Сервис», ознакомившись с данными методами, на данный момент посчитал для себя не приемлемым применение какого-либо из новых, еще не внедренных в организацию методов, обосновав это потенциальным риском уголовной ответственности и порчи репутации компании, однако некоторые методы вызвали интерес и специалисты организации намерены более тщательно их изучить на законность применения.

Рассмотрев методологии расчета налоговой нагрузки и пути ее оптимизации на примере организации ООО «Универсал-Сервис», выявлено, что показатель налоговой нагрузки при расчете разными методиками дает совершенно разный результат, однако, одна переменная в расчете постоянно-общая сумма налогов и сборов.

Сама сумма налогов и сборов может варьироваться в зависимости от включаемых в расчет налогов, но были выявлены крупнейшие налоги и сборы, которые участвуют при расчете любой методики – это НДС и расчеты по пенсионному обеспечению. НДС оказывает значительное влияние на финансовую устойчивость организации в целом, что вынуждает искать методы его оптимизации и минимизации законными методами, позволяющими сэкономить часть денежных средств. Увеличение доли налогоплательщиков, применяющих данные методы не выгодно государству, поскольку федеральный бюджет, в связи с этим недополучает серьезные суммы денежных средств и вынужден ужесточать контроль за правомерностью возмещения НДС и сроками его уплаты, а также повышать качество администрирования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Термин «Налоговая нагрузка» появился относительно недавно, он является синонимом словосочетания «Налоговое бремя», которое не только упоминалось в специальной литературе 18-ого века, но и рассчитывалось в то время.

Первыми странами, которые предпринимали попытки расчета налогового бремени, были Англия и Ирландия. В своем труде 1928 г. «Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах» П.П. Гензель и П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий и К.Ф. Шмелев изложили свое видение понятия «Бремя обложения». Они считали, что бремя обложения – это тот груз и ноша населения, которое государство возлагает непосредственно на них.

Основная цель расчета налоговой нагрузки – получение государством информации для принятия правильных социально-экономических и политических решений, в том числе и в налоговой сфере.

Научных исследований и публикаций, посвященных вопросам налогового планирования, определения налоговой нагрузки и оптимизации налогообложения организации достаточно много. Вместе с тем, в настоящее время не существует единой, общепринятой методики расчета налоговой нагрузки. Министерство Финансов предложило формулу расчета, которую налоговые органы используют при осуществлении проверок организаций, однако формула имеет свои недостатки, что не делает ее универсальной. В работе также были рассмотрены альтернативные методики расчета налоговой нагрузки, предложенные такими авторами как: Кадушкин А. и Михайлов Н., Крейнина М.И., Кирова Е.А. и другие.

Применение этих методик на практике приводит к тому, что полученные результаты существенно отличаются друг от друга в силу особенностей формирования показателей, используемых для расчетов. Поэтому следует отметить, что отсутствие единой, универсальной, подходящей для любой организации и системы налогообложения, методики является

основополагающим фактором, который не позволяет объективно оценить налоговую нагрузку, как отдельной организации, так и отрасли в целом.

Анализ, проведенный в работе, показал, что в Российской Федерации в 2018 году наблюдается рост налоговой нагрузки на экономику в целом, по сравнению с 2017 и 2016 годам. Особенно наглядно это прослеживается в разрезе видов экономической деятельности, что может свидетельствовать о нестабильности экономики и изменчивости налоговой системы.

Рассмотрев методологии расчета налоговой нагрузки и пути ее оптимизации на примере организации ООО «Универсал-Сервис», выявлено, что показатель налоговой нагрузки при расчете разными методиками дает совершенно разный результат.

Сумма включаемых в расчет налогов и сборов может варьироваться в зависимости от включаемых в расчет тех или иных налогов. В работе были выявлены крупнейшие налоги и сборы, которые участвуют при расчете любой методики – это налог на добавленную стоимость и расчеты по пенсионному обеспечению. Налог на добавленную стоимость оказывает значительное влияние на финансовую устойчивость организации в целом, что вынуждает искать методы оптимизации налоговой нагрузки путем минимизации НДС путями, которые законодательно разрешены.

Рост доли налогоплательщиков, которые применяют те или иные методы оптимизации налоговой нагрузки в рамках закона не выгоден государству, поскольку федеральный бюджет, в связи с этим недополучает серьезные суммы денежных средств и вынужден ужесточать контроль за правомерностью возмещения НДС и сроками его уплаты, а также повышать качество администрирования.

Решение проблемы роста налоговой нагрузки организаций и ее оптимизации возможно лишь при участии двух сторон: со стороны государства и со стороны отдельно взятой организации. Государство способно повлиять на стабилизацию экономики и урегулирование налоговой нагрузки на макроуровне. Сами же организации могут снизить налоговую нагрузку

путем применения рассмотренных в работе способов оптимизации и применения налоговых льгот, помня, что применяя те или иные методы оптимизации налоговой нагрузки, государство тщательно следит за подобными операциями и если налоговыми органами было выявлено и доказано нарушение налогового законодательства конкретным налогоплательщиком, то он обязан понести наказание, предусмотренное законодательством РФ.

Таким образом, подводя итоги проведенного исследования, следует констатировать, что на размер налоговой нагрузки предпринимателя влияют деятельность государства в сфере налогообложения и поддержки бизнеса, а также вид предпринимательской деятельности, объем платежного оборота, уровень прибыли, возможность использования льгот по уплате налогов и другие факторы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Барзилов, Д.С. Легитимная оптимизация налогообложения в России: новые подходы / Д.С. Барзилов. - Вестник Российской таможенной академии. - Люберцы: Российская таможенная академия. - 2016. - № 2. - С. 123-127.,
2. Бархатов, В. И. Взаимодействие государства с малым и средним бизнесом: налоговый аспект / В. И. Бархатов, И. А. Белова. - Экон. возрождение России. - 2016. -№ 1 (47). -С. 160-166.
3. Белова, И. А. Развитие инфраструктуры государственной поддержки предприятий малого и среднего бизнеса в России / И.А. Белова. - Вестн. Челяб. гос. ун-та. -2016. -№ 6 (388). Экон. науки. Вып. 53. - С. 77-85.
4. Бухгалтерский баланс за 2014 год организации ООО «Универсал-Сервис».
5. Бухгалтерский баланс за 2015 год организации ООО «Универсал-Сервис».
6. Бухгалтерский баланс за 2016 год организации ООО «Универсал-Сервис».
7. Бухгалтерский баланс за 2017 год организации ООО «Универсал-Сервис».
8. Бухгалтерский баланс за 2018 год организации ООО «Универсал-Сервис».
9. Гензель П.П. Налоговое бремя в ССР и иностранных государствах (Очерки по теории и методологии вопроса) / П.П. Гензель, П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий, К.Ф. Шмелев – М.: Финансовое издательство НКФ ССР, 1928.-184 с.
10. Гребешкова И.А. Тенденции в оценке налоговой нагрузки организаций / И.А.Гребешкова. – Вестник Финансового университета. – 2017. – Т.21.Вып.3. – С.189-193.

11. Иванов Е.В. Методика и методы оптимизации налогообложения как способа снижения налоговой нагрузки предприятия /Е.В. Иванов. - Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. - 2016. - № 3 (19). - С. 41-45.
12. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие/ В.М. Пушкарева. – М.: ИНФРА – М; Вузовский учебник; Znanium.com, 2015. – 256с.
13. Карасева Е.Д. Теоретическое развитие категории «налоговая нагрузка» / Е.Д. Карасева // Вопросы экономики и права. -2011. -№ 9.- С. 142 – 144.
14. Коростелкина И.А. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов / И.А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 32. С. 41–51.
15. Косоногова Е.С. Особенности классификации затрат по экономической роли в производстве//Управленческий учет.-2016.-№2.-с.34
16. Кузнецова О.Н. Налоговая нагрузка на предприятие и способы ее оптимизации // Вестник Брянского государственного университета. – 2012. - № 3(1). — С. 15–18.
17. Максимова Т.В. Расчет налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта: теория и практика / Т.В. Максимова // Вестник ЮурГУ. Серия «Экономика и менеджмент». - 2015. – Т.9, №2. – С.110-116.
18. Митрофанова И.А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации //Международный бухгалтерский учет.- № 28(322) 2014.- с.34
19. Мишенина, М.С. Налог на добавленную стоимость: реформирование и перспективы развития в РФ [Электронный ресурс] / М.С. Мишенина, Л.В. Максимова // Научный электронный архив. – Режим доступа: <http://econfr.ae.ru/article/5258> (дата обращения: 20.11.2019).
20. Молодых В. А., Эффективность системы налогового планирования в условиях экономической рецессии: монография / Молодых В.А.,

Рубежной А.А., Саркисов В.Б. - Ставрополь: ФГАОВПО "Северо-Кавказский федеральный университет", 2014. - 145 с.

21. Налоговая декларация организации ООО «Универсал-Сервис» за 2014 год по налогу на добавленную стоимость.
22. Налоговая декларация организации ООО «Универсал-Сервис» за 2015 год по налогу на добавленную стоимость.
23. Налоговая декларация организации ООО «Универсал-Сервис» за 2016 год по налогу на добавленную стоимость.
24. Налоговая декларация организации ООО «Универсал-Сервис» за 2017 год по налогу на добавленную стоимость.
25. Налоговая декларация организации ООО «Универсал-Сервис» за 2018 год по налогу на добавленную стоимость.
26. Налогообложение организаций и физических лиц: учеб. пособие/ Под ред. Т.Е. Косаревой. – 8-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2014. - 240с.
27. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1): по состоянию на 20.11.2019г. [Электронный ресурс]: КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
28. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2): по состоянию на 20.11.2019г. [Электронный ресурс]: КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/
29. Никулина О.М. Налоговая нагрузка России: Основные подходы / О.М. Никулина // Финансы и кредит. – 2016. - №17. – С. 13-27.
30. Оборотно – сальдовая ведомость организации ООО «Универсал-Сервис» за 2014 год 68 счета «Расчеты по налогам и сборам».
31. Оборотно – сальдовая ведомость организации ООО «Универсал-Сервис» за 2015 год 68 счета «Расчеты по налогам и сборам».
32. Оборотно – сальдовая ведомость организации ООО «Универсал-Сервис» за 2016 год 68 счета «Расчеты по налогам и сборам».

33. Оборотно – сальдовая ведомость организации ООО «Универсал-Сервис» за 2017 год 68 счета «Расчеты по налогам и сборам».
34. Оборотно – сальдовая ведомость организации ООО «Универсал-Сервис» за 2018 год 68 счета «Расчеты по налогам и сборам».
35. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст) "ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности" ред. от 17.07.2019). - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/25cb83ab9ea0c adaf0d160d88fb2b9c8466df6a6/ (дата обращения 20.11.2019).
36. Оптимизация налогообложения в отрасли: учебное пособие для студентов, обучающихся по направлению 38.04.01 Экономика / Министерство образования и науки Российской Федерации, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х. М. Бербекова"; [Аликаева М. В. и др.]. - Нальчик : Изд-во КБГУ, 2017. - 118 с.
37. Орлов С. Н., Внутренний аудит в современной системе корпоративного управления компанией : практическое пособие / С.Н. Орлов. - Москва : ИНФРА-М, 2015. - 283 с.
38. Отчет о финансовых результатах за 2014 год организации ООО «Универсал-Сервис».
39. Отчет о финансовых результатах за 2015 год организации ООО «Универсал-Сервис».
40. Отчет о финансовых результатах за 2016 год организации ООО «Универсал-Сервис».
41. Отчет о финансовых результатах за 2017 год организации ООО «Универсал-Сервис».
42. Отчет о финансовых результатах за 2018 год организации ООО «Универсал-Сервис».

43. Отчет по форме 1-НОМ по состоянию на 01.01.2019 [Электронный ресурс] // ФНС. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn72/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7243278/ (дата обращения: 20.11.2019).
44. Отчет по форме № 2-НК по состоянию на 01.01.2019 [Электронный ресурс] // ФНС. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7430557/ (дата обращения: 20.11.2019).
45. Отчет по форме 1-НДС по состоянию на 01.01.2019 [Электронный ресурс] // ФНС. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn72/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7313198/ (дата обращения: 20.11.2019).
46. Пансков В.Г. Налоговая нагрузка на экономику: нужен налоговый маневр / В.Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2016. -№5. – С.130-138.
47. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В.Г. Пансков. – 7-е изд. – М.:МЦФЭР, 2006. – 592 с.
48. Пансков В.Г. Настройка российской налоговой системы: необходимость, проблемы, пути решения [Электронный ресурс]/ В.Г. Пансков // ЭТАП. 2017. №1. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nastroyka-rossiyskoj-nalogovoy-sistemy-neobhodimost> (дата обращения: 20.11.2019).
49. Пансков В.Г. Новый взгляд на теорию налогов / В.Г. Пансков. – Вестник. – 2016. - №8. – С.25-32
50. Попова Ю.В. Особенности налогового планирования на предприятиях малого бизнеса и оценка налогового риска / Ю.В. Попова // Экономика, инновации и научные исследования в транспортном комплексе региона: проблемы и перспективы развития: матер. Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. - Хабаровск: Изд-во ДВГУПС, 2017. - С.260-266.

51. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению". - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/fd05066bbb0a451cf5dc95b2af35808cbef2509e/ (дата обращения 20.11.2019).
52. 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/cons_doc_LAW_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449/ (дата обращения 20.11.2019).
53. 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/cons_doc_LAW_12508/0463b359311ddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения 20.11.2019).
54. Пушкарева В.М. Финансовая наука и практика о налоговом бремени и тяжести обложения в СССР // Инфра-М-2016.-№1-12.-С.72-79
55. Разгуляева Е.Ф. Налоговое планирование как фактор совершенствования финансовой деятельности субъекта предпринимательства: автореферат диссертации на соискание ученой степени к. э. н. : специальность 08.00.10 <Финансы, ден. обращение и кредит> / Разгуляева Екатерина Федоровна; [Всеросс. гос. налог. акад.]. - Москва, 2012. - 27 с.
56. Самсонов Е.А. Методические подходы к определению уровня налоговой нагрузки организации как показателя оценки результативности налогового планирования / Е. А. Самсонов // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2012. – Вып.1–1. – С. 232– 240.

57. Среднеотраслевые показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков за 2010-2016 года [Электронный ресурс]: Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/
58. Среднеотраслевые показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков за 2017 год [Электронный ресурс]: Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/
59. Среднеотраслевые показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков за 2018 год [Электронный ресурс]: Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/
60. Толмачева О.И., Асриян М.А. Оценка налоговой нагрузки организации и рекомендации по улучшению информационно - аналитического обеспечения управления и снижению налоговой нагрузки организации / О.И. Толмачева, М.А. Асриян. - Вестник науки и образования. – 2019. - №1-1(55). – С.57-63.
61. Тургенев Н. Опыт теории налогов [Электронный ресурс]/ Н.Тургенев. – СПб.: Типография Н. Греча, 1818. – 363с. – Режим доступа: https://www.litres.ru/static/or3/view/or.html?art_type=4&file=1210675&name=%25D0%259E%25D0%25BF%25D1%258B%25D1%2582%2520%25D1%2582%25D0%25B5%25D0%25BE%25D1%2580%25D0%25B8%25D0%25B8%2520%25D0%25BD%25D0%25B0%25D0%25BB%25D0%25BE%25D0%25B3%25D0%25BE%25D0%25B2&art=533335&user=0&uuid=5c5b8298-157b-11e0-8c7e-ec5afce481d9&cover=/static/bookimages/01/21/06/01210685.bin.dir/01210685.cover.jpg (Дата обращения 20.11.2019).