

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА И НАПРАВЛЕНИЯ ЕЕ СНИЖЕНИЯ

Магистерская диссертация
обучающейся по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа Налоговое консультирование
заочной формы обучения, группы 09001687
Круговцовой Екатерины Вячеславовны

Научный руководитель
к.э.н., доц. Сапрыкина Т.В.

Рецензент
к.э.н., старший преподаватель
кафедры гуманитарных и
социально-экономических
дисциплин БелЮИ МВД
России им. И.Д. Путилина
Киданова Н.Л.

БЕЛГОРОД 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОДЕРЖАНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ	8
1.1. Сущность налоговой нагрузки.....	8
1.2. Методы расчета налоговой нагрузки	14
1.3. Влияние уровня налоговой нагрузки на экономическую привлекательность страны.	21
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ УРОВНЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ.....	27
2.1. Анализ налоговой нагрузки экономики Российской Федерации	27
2.2. Практическое применение методик оценки налоговой нагрузки на примере организации	35
2.3. Способы снижения налоговой нагрузки на примере организации.....	47
ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ	54
3.1. Пути снижения налоговой нагрузки организаций.....	54
3.2. Налоговое консультирование по вопросам снижения налоговой нагрузки.....	62
3.3. Направления снижения налоговой нагрузки в Российской Федерации.	67
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	73
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	78
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	87

ВВЕДЕНИЕ

Налоговая система создает определенную финансовую нагрузку на налогоплательщиков, то есть хозяйствующих субъектов. Данное давление целесообразно определить как налоговая нагрузка, так как эта категория обобщает показатель совокупного воздействия на экономику страны в целом, конкретного налогоплательщика и определяется как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера.

Таким образом, термин налоговая нагрузка используется в отношении конкретного налогоплательщика, отдельного субъекта Российской Федерации, отрасли деятельности и экономики страны в целом, то есть эта экономическая категория рассматривается на микроуровне, мезоуровне и макроуровне. На макроэкономическом уровне или на уровне национального хозяйства налоговая нагрузка определяется на экономику страны в целом, ее важнейшие отрасли, на население.

Показатель налоговой нагрузки на уровне регионов характеризует средневзвешенный уровень изъятия части дохода хозяйствующих субъектов конкретной территории, например, субъекта Российской Федерации.

На уровне организаций и частных предпринимателей тяжесть налоговой нагрузки характеризует не средний, а конкретный уровень изъятия дохода конкретного налогоплательщика.

В современных экономических условиях важным вопросом при разработке системы налогообложения является проблема оптимизации налоговой нагрузки. В этом заинтересованы все экономические субъекты, так как при установлении налоговых обязательств государство имеет цель своевременной и полной уплаты налоговых платежей в бюджет, а налогоплательщики в процессе своей

деятельности имеют возможность оперировать законно установленными методами, льготами и освобождениями от налогообложения.

В настоящее время не определен законодательно термин налогового бремени не существует общепринятой методики его исчисления, соответственно нет и официальной статистики этого показателя. С целью определения совокупной налоговой нагрузки используют разрозненные показатели, которые в косвенной форме дают представление о налоговом бремени. В тоже время, работа по снижению налоговой нагрузки требует точной оценки влияния изменения того или иного налога на общую налоговую нагрузку.

Актуальность диссертационной работы обусловлена заинтересованностью экономических субъектов к оптимизации и снижению налогового бремени, так как четкого понятия и методологии определения налоговой нагрузки не установлено.

Степень разработанности: вопросы определения сущности и особенности определения налоговой нагрузки и смежного показателя – налогового бремени исследованы экономистами России Е.А. Кировой, М.Н. Крейниной, М.Л. Литвиным и зарубежными учеными.

Целью диссертационной работы является оценка и диагностирование налоговой нагрузки в Российской Федерации, определение степени налоговой хозяйствующего субъекта и изучение направлений снижения налоговой нагрузки.

В рамках достижения поставленной цели преследуются следующие **задачи:**

- рассмотреть сущность и принципы налоговой нагрузки;
- изучить современные методики оценки налоговой нагрузки;
- дать оценку уровню налоговой нагрузки в Российской Федерации по различным методикам;

-произвести расчет налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта на примере общества с ограниченной ответственностью «Регион «Ресурс»;

- определить направления оптимизации налоговой нагрузки в Российской Федерации.

Объектом исследования является налоговая система Российской Федерации.

Предметом работы является формирование и оценка налоговой нагрузки экономических субъектов.

Теоретическую основу диссертационной работы составляют труды российских ученых экономистов – Брызгалина, А. В., Лукаш, Ю. А., Панскова, В. Г.

В качестве **методологической базы** исследования были использованы Налоговый Кодекс Российской Федерации (части первая и вторая), нормативно-правовые и законодательные документы и материалы (федеральные законы РФ, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, приказы Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития РФ, регулирующие документы), а также соответствующие публикации в научной и периодической печати.

Информационная база исследования – данные Федеральной Налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики, Министерства финансов России, налоговая отчетность ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 годы.

Для достижения поставленных задач применялись следующие **методы исследования** и научного познания: системный анализ, диалектический подход, методы дедукции и индукции, метод сравнений и аналогий, статистические методы.

Границы исследования выпускной квалификационной работы 2014 – 2018 годы.

Гипотеза исследования состоит в определении роли налоговой нагрузки в развитии хозяйствующего субъекта и экономике страны.

Научная новизна исследования заключается в системном анализе налогового бремени на различных уровнях экономики и выявлении направлений его снижения:

1. уточнен понятийный аппарат «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя»,

2. проведена оценка влияния налогового бремени на экономическую привлекательность страны и деятельность экономических субъектов, проанализирована зависимость их развития и уровня налоговой нагрузки,

3. сформулированы и обоснованы направления оптимизации налоговой нагрузки на уровне деятельности хозяйствующих субъектов и экономики страны в целом. А именно:

- направления снижения налоговой нагрузки организаций и индивидуальных предпринимателей базируется на применении специальных налоговых режимов, освобождении от уплаты конкретных налогов с помощью законно установленных норм; применении налоговых льгот, использовании налоговых кредитов;

- направления снижения налоговой нагрузки в стране базируется на: снижении налоговых ставок, универсализации налогообложения, снижении общего количества налогов, сокращении доли теневого сектора экономики, укреплении налоговой дисциплины.

Апробация результатов исследования. Основные научные результаты исследования докладывались на научно-практических конференциях, проводимых в НИУ «БелГУ», в 2015-2018 гг.

По результатам исследования опубликовано три статьи, в том числе в журнале рекомендованном ВАК:

1. Тенденции развития налогового консультирования и оптимизации налоговых платежей хозяйствующих субъектов в России.
2. Влияние уровня налогового бремени на экономическую привлекательность страны.
3. Пути снижения налоговой нагрузки.

Практическая значимость использование результатов исследования в дальнейшей научной деятельности.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Магистерская работа составлена на 86 печатных листах, содержит 11 таблиц и 7 рисунков, список использованной литературы насчитывает 74 источников, к работе приложен 21 документ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОДЕРЖАНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

1.1. Сущность налоговой нагрузки

Понятие налоговой нагрузки возникло одновременно с появлением понятия налогов. Налоговая нагрузка рассматривалась в XVIII веке Адамом Смитом в труде «Исследование о природе и причине богатства народов», в котором автор указывал на важную экономическую зависимость между уровнем налоговой нагрузки и поступлением средств в бюджет государства.

Экономическая наука уделяла достаточно серьезную роль налоговой нагрузке при решении вопроса о влиянии на население и экономику в целом. Учеными и специалистами в области финансов и налогообложения делались попытки определения обоснованного уровня налогообложения, установления количественной оценки показателя налоговой нагрузки. Первые упоминания о количественной оценке показателя налоговой нагрузки относятся так же к XVIII веку.

Впервые рассматривал данный показатель Фердинант Юсти, определив налоговую нагрузку на макроуровне как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства [14]. При этом Ф. Юсти указывал, что бюджет страны не должен расходовать более одной шестой части национального дохода. Показатели налоговой нагрузки определялись учеными эмпирически, так как отсутствовали необходимые методики их расчета.

В последующем, с ростом экономических взаимоотношений появлялись новые подходы к определению понятия налоговой нагрузки, методики её расчета, которые претерпевали изменения на различных исторических стадиях развития экономики.

Так, в экономическом словаре отражено понятие налоговой нагрузки как мера степени, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением

средств на уплату налогов, отчислением их от других возможных направлений использования.

В широком- смысле слова налоговое бремя может быть определено как гнет, налагаемый любым платежом. Доктор экономических наук Брызгалин А.В. определяет термин налоговой нагрузки как обобщающий показатель, который характеризует роль налогов в жизни общества и определяется путем деления суммы налогов и сборов к совокупному национальному продукту.

Уровень развития экономики страны во многом определяется достигнутым уровнем налоговых поступлений и предельным уровнем налогового бремени. Поэтому, существует необходимость точного и конкретного анализа уровня налоговой нагрузки.

Зарубежная практика определения понятия налоговой нагрузки остановились на понятии как меры экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов.

В современной отечественной экономической литературе по-разному подходят к определению налоговой нагрузки. Как экономическое понятие и ценовой показатель налоговая нагрузка связано с процессами формирования и использования валового и чистого внутреннего продукта страны, пропорциями его распределения и перераспределения.

Налоговое бремя и налоговая нагрузка – в принципе, два очень схожих понятия, однако налоговая нагрузка является показателем фактической уплаты налога. То есть это сумма средств, которая уже уплачена налогоплательщиком.

Целесообразно рассматривать термин налоговой нагрузки с двух позиций: во первых, как форму монопольной цены совокупных общественных благ, в которой выражается мера стоимости государственных услуг по отношению к источникам уплаты налогов; во вторых, как расчетный показатель количественного измерения ценовых параметров оценки услуг государства по принятой методике.

В целом для страны под налоговой нагрузкой понимается отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного общественного продукта, а для конкретного налогоплательщика – отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации.

Показатель налоговой нагрузки целесообразно относить к системе показателей, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта. Термин налоговой нагрузки на уровне хозяйствующего субъекта можно определить как:

-относительный показатель, характеризующий долю начисленных налогов в брутто-доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию определенных элементов налога;

-отношение суммы выплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме выручки-нетто, операционных и внереализационных доходов предприятия;

-отношение суммы выплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме добавленной стоимости. Данный показатель структурно сопоставим с показателем налогового бремени в целом по экономике страны. Его расчет возможен, не смотря на отсутствие прямых данных о произведенной предприятием добавленной стоимости в обязательной финансовой отчетности.

Данный термин дифференцируется на номинальную и реальную налоговую нагрузку. Номинальная представляет собой абсолютную сумму налогов, исчисленных по установленным ставкам, умноженным на потенциальную налоговую нагрузку. Реальная определяется как сумма фактически уплаченных налогов и обязательных платежей. Обычно его также считают в относительном выражении, в процентах к валовому внутреннему продукту.

Специалистами Центрального экономико-математического института Российской академии наук предполагается определение налогового бремени по способу эффективной ставки, как отношение суммы налогов к добавленной

стоимости, созданной предприятием, что характеризует общее налоговое бремя с точки зрения целесообразности инвестиций.

Понятия «бремя налогообложения» и «тяжесть налогового бремени» различны. Бремя налогообложения – это количественная величина налогообложения (сумма налога или его доля), тяжесть налогового бремени – это действие налогового бремени или последствия обложения (потеря, ущерб) в экономической и социальной сферах. Данное различие позволяет видеть за одним и тем же налоговым бременем различные результаты, таким образом, одна и та же сумма налогов получает различную оценку, в том числе в зависимости от того, с каких доходов она взимается и на какие цели расходуется.

Обобщая все вышеуказанные понятия можно сделать вывод, что налоговая нагрузка – это показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом, отдельного налогоплательщика и определяется как доля их доходов, уплачиваемая государству в форме налогов и платежей налогового характера [18].

Определение показателя налоговой нагрузки используют широкий круг хозяйствующих субъектов:

- показатель налоговой нагрузки необходим для оценки действующей налоговой политики и составления планов ее оптимизации;

- при исчислении налоговой нагрузки на макроуровне необходимо сравнение данного показателя с уровнем других стран для принятия стратегических решений по оптимизации налогового механизма;

- необходимо изучить влияние налоговой системы страны на формирование социальной политики государства;

- показатель налоговой нагрузки является своеобразным индикатором экономического поведения хозяйствующих субъектов.

Для определения сущности налоговой нагрузки необходимо изучить факторы, влияющие на ее уровень:

Экономические факторы: состояние инновационного потенциала основных бюджетобразующих отраслей экономики, инвестиционный климат, объемы материальных, финансовых и трудовых ресурсов экономики.

Политические: политическая стабильность, законодательная база, регулирующая налоговые правоотношения и общеэкономические взаимоотношения, экономические потоки в государстве.

Социальные: объем государственных социальных гарантий, населению, уровень и качество жизни населения, демографическая ситуация.

Природно-географические: географическое расположение, природных ресурсов, аномальные природно-климатические явления.

Принципы определения налоговой нагрузки необходимо учитывать при выборе способа минимизации налогообложения, выделяют следующие:

1. Принцип разумности предполагает рационально определять уровень показателя налогового бремени с применением оптимизационных мер налогообложения точных методов расчета;

2. Принцип точного расчета экономии и потерь: должны быть проанализированы все существенные аспекты области деятельности организаций;

3. Принцип комплексной налоговой экономии предполагает многообразие применяемых способов минимизации сумм налогов;

4. Принцип планирования налоговой нагрузки предполагает верное и структурное определение сумм налогов, уплачиваемых организации в будущих периодах;

5. Принцип равной налоговой нагрузки необходимо учитывать не только при определении условий взимания тех или иных налогов, но и при формировании системы налогов. Так, чрезмерное количество налогов, взимаемых с оборота, чревато нарушением этого принципа.

6. Принцип конфиденциальности указывает на строгое неразглашение информации о способах минимизации налоговой нагрузки.

Таким образом, можно выделить следующие классификации налоговой нагрузки. Наглядно классификации налоговой нагрузки представлены рисунком 1.1:

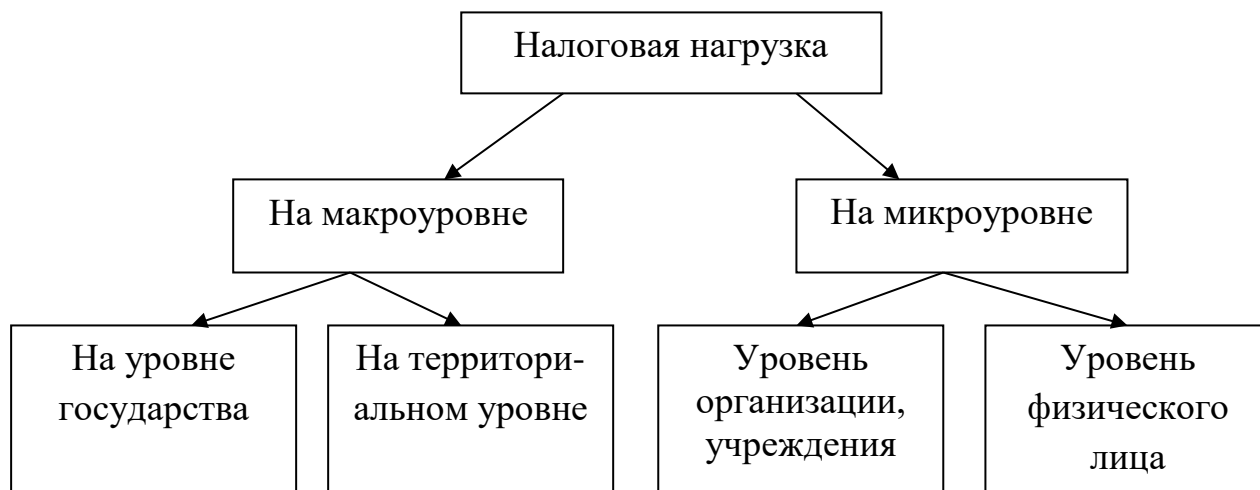


Рис.1.1 Классификация налоговой нагрузки

Таким образом, общепринятого определения понятия налоговой нагрузки в зарубежной и отечественной литературе не определено. Данный термин используется в отношении отдельного налогоплательщика, предприятия, отрасли деятельности, субъекта Российской Федерации и экономики в целом. Разделяют номинальную и реальную налоговую нагрузку, способы оценки, которых отличаются. В общем соотношении термин налоговая нагрузка можно определить как показатель, отражающий степень влияния налоговых платежей на различные показатели экономической деятельности предприятия. Показатель налоговой нагрузки позволяет наиболее полно судить об уровне гнета налогообложения на хозяйствующий субъект, а уменьшение данного показателя свидетельствует об эффективности налогового планирования.

Показатель налоговой нагрузки целесообразно относить к системе показателей, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта. Термин налоговая нагрузка и определение его показателя используют налогоплательщики и налоговые органы. Налогоплательщики преследуют цель

минимизировать налоговые отчисления, а налоговые органы используют данный показатель при определении налогоплательщиков, налоговая отчетность которых требует проверки. То есть, налоговая нагрузка компании не должна превышать среднеотраслевые значения по виду деятельности.

Налоговая нагрузка- это экономический показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества; соотношение между бюджетом и национальным доходом государства; показатель, отражающий долю начисленных налогов в доходах; форма монопольной цены совокупных общественных благ и в общем понимании – бремя, налагаемое любым платежом.

1.2.Методы расчета налоговой нагрузки

В настоящее время существует широкий выбор методик расчета налоговой нагрузки, которые отличаются по двум направлениям:

-во-первых, различна структура налогов, которые включаются в расчет налоговой нагрузки различна;

-во-вторых, во многих методиках показатель, с которым сравниваются сумма уплаченных налогов и сборов различен.

Рассмотрим первое направление: существуют противоречия по поводу включения налога на доходы физических лиц в состав налоговых платежей [19]. Но, так как данный налог уплачивают работники организаций из личного дохода, удержание и перечисление налога государство возложило на предприятие-работодателя, то есть налогового агента, то при изменении условий налогообложения данным налогом они не оказывают влияние на финансово-хозяйственную деятельность предприятия-налогоплательщика, так как конечным носителем налога является сам работник, который получает доход.

Еще одним показателем, который не всегда берется во внимание при исчислении налоговой нагрузки, являются обязательные отчисления в виде

социальных взносов во внебюджетные фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Фонд Обязательного Медицинского Страхования. Данные платежи фактически не являются налоговыми, однако носят обязательный характер уплаты. Эти платежи могут учитываться в составе платежей при расчете налоговой нагрузки, так как они относятся на себестоимость продукции и оказывают влияние на цену товаров и уплачиваются из текущих доходов предприятия, то есть такие обязательные неналоговые отчисления возмещаются из выручки от продажи товаров, работ, услуг.

Также и косвенные налоги необходимо учитывать при расчете налоговой нагрузки, так как через добавленную стоимость к цене товара, работ, услуг перекладываются на конечного потребителя. Прежде всего, они являются элементом ценообразования хозяйствующего субъекта и вызывают временное отвлечение оборотных средств организации.

Итак, рассмотрим методики расчета налоговой нагрузки.

Департаментом налоговой политики Министерства Финансов Российской Федерации разработана следующая методика расчета налогового гнета. По данной методике тяжесть налоговой нагрузки образует отношение всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, в процентах включая выручку от прочей реализации.

Формула расчета налоговой нагрузки по методике, разработанной Департаментом налоговой политики Министерства Финансов Российской Федерации:

$$\text{НН} = (\text{НП} / (\text{В} + \text{ВД})) * 100\%, \quad (1.1)$$

где, НН – налоговая нагрузка;

НП – общая сумма всех уплаченных налогов;

В – выручка от реализации товаров, работ, услуг;

ВД – внереализационные доходы.

Таким образом, расчет налоговой нагрузки по данной методике не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени и характеризует только налогообъемность товаров, работ, услуг. Плюсом такой методике является тот факт, что данный показатель характеризует долю уплаченных налогов в выручке (включая налог на добавленную стоимость). Минусы официальной методики следующие: во - первых, не позволяет определить влияние каждого налога на и методов его оптимизации на финансовое состояние организации в зависимости от источника его уплаты; во – вторых, выручка включает в себя прямые и косвенные затраты, в том числе амортизационные отчисления, которые формируют себестоимость продукции. Таким образом, формально предприятие оплачивает налоги за счет себестоимости продукции, что вызывает финансовую диспропорцию.

Методика расчета налоговой нагрузки М.Н. Крейниной предполагает сопоставление налога и источника его уплаты и важное значение имеет тот факт, что каждая группа налогов в зависимости от источника его уплаты имеет свой критерий тяжести налогового бремени. Используя данную методику акциз и налог на добавленную стоимость не принимаются к рассмотрению как налоги, влияющие на величину прибыли предприятия. при оценке налогового бремени по косвенным налогам нужно их соотносить двумя показателями с кредиторской задолженностью или с валютой баланса. Сумму налогов следует соотносить с источниками уплаты. Прибыль предприятия по данной методике является общим знаменателем, к этой сумме приводятся все налоги.

Формула расчета налоговой нагрузки по методике М.Н. Крейниной:

$$НН= (В – С_р – Пч) / (В – С_р) *100 \% \quad (1.2)$$

или

$$НН = (В –С_р –Пч)/Пч*100 \%, \quad (1.3)$$

где, НН – налоговая нагрузка;

В – выручка;

Ср- затраты на производство и реализацию товаров, работ, услуг без учета налогов;

Пч- прибыль, фактически полученная.остающаяся в распоряжении экономического субъекта после уплаты налогов.

Данный расчет показывает, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. плюсами данной методики можно отметить: во - первых, позволяет оценить долю уплаченных налогов в источнике уплаты; во – вторых, дает возможность рассмотреть эффективность применения методов налогового планирования по определенному налогу в динамике. Минусами данной методике можно отметить то, что она не применима для косвенных налогов, не учитывает налог на доходы физических лиц, не возможное использование при убыточной деятельности предприятия, то есть необходимо использовать параллельно несколько методик расчета налогового бремени.

Методика расчета налоговой нагрузки Е. А. Кировой предполагает методический подход к оценке уровня данного показателя, в котором соизмеримым показателем является вновь созданная стоимость. По данной методике необходимо первым этапом определить абсолютное и относительное и налоговое бремя.

Абсолютноналоговое бремя– это налоги и страховые взносы, которые подлежат перечислению в бюджет страны и внебюджетные фонды, а так же недоимка по этим платежам.

Относительная налоговое бремя– это отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости.

Формула расчета вновь созданной стоимости методике Е.А. Кировой:

$$ВСС = В - МЗ - АО + ВД - ВР = (ФОТ + ВП) + ВП + ВР, \quad (1.4)$$

где, ВСС – вновь созданная стоимость;

В – выручка;

МЗ – материальные затраты;

АО – амортизационные отчисления;

ВД- внереализационные доходы;

ВР- внереализационные расходы без учета налоговых платежей;

ФОТ – фонд оплаты труда без учета налога на доходы физических лиц;

ВП –платежи во внебюджетные фонды;

НП – все уплаченные организацией налоги и взносы;

ПР- прибыль организации до налогообложения.

Таким образом, относительная налоговая нагрузка определяется по следующей формуле (формула 1.5):

Формула расчета относительной налоговой нагрузки по методике Е.А. Кировой:

$$ОНН = АНН / ВСС * 100 \%, \quad (1.5)$$

где, ОНН – относительная налоговая нагрузка;

АНН - абсолютная налоговая нагрузка;

ВСС – вновь созданная стоимость.

В данной методике также наблюдаются положительные и отрицательные стороны. Плюсами данной методики являются: во – первых, данная методика позволяет оценить влияние налогов на источники их выплат и их отношение; во – вторых, методика М.Н. Кировой рассматривает амортизационные отчисления как элемент формирования себестоимости продукции, а не как источник выплаты налогов. Но, в данной методике не учитывается налог на доходы физических лиц, не рассматривает сумму амортизационных отчислений как

источник выплаты налогов, не учитывает показатели фондоемкости, трудоемкости, рентабельности оборачиваемости оборотных активов.

Согласно методике М.Л. Литвина налоговая нагрузка связана с числом и структурой налогов, а так же с механизмом их взимания.

Показатель налоговой нагрузки на предприятия по методике М.Л. Литвина определяется по формуле 1.6.

Формула расчета налоговой нагрузки по методике М.Л. Литвина:

$$НН = СН / ИН * 100 \%, \quad (1.6)$$

где, НН – налоговая нагрузка;

СН – сумма налогов;

ИН – сумма источника средств для уплаты.

Таким образом, согласно данной методике в совокупную сумму начисленных налогов включаются все уплачиваемые налогоплательщиком налоги, включая взносы во внебюджетные фонды. Общим показателем для всех налогов служит добавленная стоимость, которую образуют разность между валовым доходом и материальными затратами. В качестве положительных аспектов данной методики можно отметить следующие: методика оценивает долю налогов из которого они уплачиваются и позволяет сравнить налоговое бремя на различные отраслевые предприятия. Но, методика не учитывает влияние таких налогов, как налог на имущество физических лиц, земельный налог, транспортный налог.

Методика Т.К. Островенко определяет налоговую нагрузку по нескольким частным и обобщающим показателям. Обобщающими показателями являются:

- налоговая нагрузка на доходы предприятия;
- налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения;
- налоговая нагрузка на финансовые ресурсы предприятия;

- налоговая нагрузка на собственный капитал.

Налоговая нагрузка на доходы предприятия определяются отношением налоговых затрат на выручку от реализации. Налоговое бремя на финансовые ресурсы – это частное налоговых затрат и среднегодовой валюты баланса. Налоговую нагрузку на собственный капитал можно определить делением налоговых затрат на среднегодовую сумму собственного капитала. Налоговая нагрузка налога на прибыль предприятия – это налоговые затраты, деленные на прибыль до налогообложения.

Частные показатели – это информативные данные, характеризующие налоговое бремя экономического субъекта, то есть следующие показатели:

- налоговое бремя на реализацию, равное налоговым затратам, отнесенным на счета реализации, деленным на выручку от реализации;

- налоговое бремя на себестоимость, равное частному между налоговых затрат, относимых на себестоимость реализованных товаров, работ, услуг и их себестоимость;

- налоговое бремя на прибыль до налогообложения- это налоговые затраты, относимые на счета финансовых результатов, деленные на положительный финансовый результат товаров, работ, услуг;

- налоговое бремя на чистую прибыль – это отношение налоговых затрат, относимых на чистую прибыль и чистой прибыли экономического субъекта.

Таким образом, данная методика охватывает широкий круг показателей и, по необходимости, по ней можно определить налоговую нагрузку на конкретного налогоплательщика. Методика позволяет с различной степенью детализации рассчитать различное налоговое бремя и может применяться экономическими субъектами любой отрасли деятельности. При расчете показателей используется информация, которая отражается в отчетности экономических субъектов, что может сокращать процесс финансовых расчетов.

Таким образом, существуют, множество формул расчета налоговой нагрузки. Каждая из них определяет налоговую нагрузку, используя различные показатели, в зависимости от цели определения налоговой нагрузки, отрасли экономической деятельности и охвата экономических субъектов. При определении налоговой нагрузки необходимо сопоставить показатели, используемые при расчете налогового бремени специфике расчета по методикам. Так как часть показателей у разных авторов совпадает, а другая часть – отличается. Так, показатели тяжести налогового бремени и налоговую нагрузку используют при определении налогового бремени по методике Министерства финансов российской Федерации, Крейниной М.Н и Литвина И.И. Абсолютная налоговая нагрузка определяется при расчете налогового бремени по методике Е.А. Кировой, методика Т.Н. Островенко предполагает определение таких показателей, как налоговое бремя на отдельные составляющие.

1.3. Влияние уровня налоговой нагрузки на экономическую привлекательность страны.

В настоящее время оценка налоговой нагрузки Российской Федерации подвергается критике различными субъектами хозяйствования. Проблематикой данной темы являются следующие вопросы: целесообразность определения высокого налогового бремени, неравномерное и несвоевременное расходование бюджетных средств, неоднозначная основа налоговой политики и в единичных случаях не удастся избежать двойного налогообложения.

Решение вышеуказанных задач требует построения плана действий, результатом осуществления которого будет стремление к увеличению инвестиционной привлекательности страны и снижение налоговой нагрузки субъектов хозяйствования.

План оптимизации оценки налоговой политики состоит из следующих этапов [22]. На первоначальной стадии необходимо определить отрасли деятельности, которые наиболее обременены высокой долей давления налоговых отчислений. Эта мера воздействия имеет негативные последствия, так как снижение налогового бремени отдельных отраслей хозяйствования неизменно приводит к снижению доли налогов, поступающих в консолидированный бюджет страны [25].

Спасительным рычагом данного воздействия выступает Центральный банк Российской Федерации, который решает вопрос дефицита федерального бюджета более чем на 30 % зависящего от нефтегазовых доходов. Всемирным банком каждый календарный год проводится оценка экономического положения стран, в результате которой составляется рейтинг благоприятных условий ведения экономической деятельности субъектов предпринимательства.

При составлении рейтинга используется десять индикаторов регулирования экономической деятельности. Таким образом, составляется анализ факторов, таких как, регулирование предпринимательской деятельности, учитывающий время и стоимость выполнения предпринимателем требований государства по регистрации нового предприятия, деятельности предприятия, ведение торговых операций, обеспечение исполнения контрактов, налогообложение и закрытие предприятий.

Каждый индикатор имеет равный вес. Данные вопросы равноценны при составлении рейтинга. При этом, такие объективные факторы определения экономической среды благоприятных условий ведения бизнеса, как макроэкономическое состояние экономики страны, процентное соотношение квалификационной рабочей силы и работников без образования, резкое изменение курса валют, оценка инвестиционной привлекательности страны не оценивается.

Результатом оценки вышеуказанных вопросов является составление рейтинга стран по уровню благоприятных условий ведения бизнеса. На первых местах рейтинга находятся страны, экономика которых является наиболее благоприятной, на последних,- соответственно страны с неблагоприятными условиями ведения предпринимательской деятельности. Российская Федерация за 2017 год поднялась в рейтинге на 5 пунктов с 40 до 35 места.

По степени благоприятности условий для предпринимательской деятельности страна занимает место между Японией и Казахстаном. За минувший год Россия улучшила условия ведения бизнеса по четырем из 10 показателей, рассматриваемых в исследовании, хотя ещё годом ранее входила в первую пятёрку экономик по числу проводимых реформ в области регулирования предпринимательской деятельности. Ключевые показатели Российской Федерации таковы.

По показателю простоты регистрации бизнеса страна занимает 28 место в мире (снижение за год на 2 пункта); простоты регистрации прав собственности — 12 место(снижение на 3 пункта); обеспечению исполнения контрактов — 18 место(снижение на 6 пунктов); возможности кредитования — 29 место (увеличение в рейтинге на год на 15 пунктов); по уровню защиты инвесторов — 51 место (снижение на 2 пункта); по уровню налогообложения — 52 место (снижение на 7 пунктов); по уровню ведения международной торговли — 100 место (увеличение на 40 пунктов); по показателю простоты ликвидации предприятий — 54 место (снижение на 3 пункта); возможности подключения к системе электроснабжения — 10 место (увеличение на 20 пунктов); по показателю простоты получения разрешений на строительство — 115 место (уровень не изменился).

Настоящий рейтинг составлен с учетом положения нашей страны по показателям 2017 года.

За данный год сотрудники Всемирного банка проводили оценку 190 государств, 283 нормативных реформ в сфере регулирования предпринимательской деятельности, направленных на улучшение условий с целью создания и ведения бизнеса.

Подробнее с показателями России и их сопоставление с другими странами можно ознакомиться при помощи информации, представленной в таблице 1.1. [24].

Таблица 1.1

Рейтинг Российской Федерации по уровню благоприятных условий ведения бизнеса в 2018 году

Наименование показателя	Рейтинг Российской Федерации	Страна с наилучшим показателем
1	2	3
1.Регистрация предприятий.	28 место	Новая Зеландия
2.Получение разрешений на строительство.	115 место	Дания
3.Подключение к системе электроснабжения	10 место	ОАЭ
4.Регистрация собственности.	12 место	Новая Зеландия
5.Кредитование	29 место	Новая Зеландия
6.Защита инвесторов.	51 место	Казахстан
7.Налогообложение	52 место	ОАЭ, Катар,
8.Международная торговля.	100 место	Дания, Австрия, Польша
9.Обеспечение исполнения контрактов.	18 место	Южная Корея
10.Ликвидация предприятий.	54 место	Япония

Настоящий рейтинг (табл. 1.1) составлен с учетом положения нашей страны по показателям 2017 года.

За данный год сотрудники Всемирного банка проводили оценку 190 государств, 283 нормативных реформ в сфере регулирования

предпринимательской деятельности, направленных на улучшение условий с целью создания и ведения бизнеса.

В 2014 году Российская Федерация находилась на 92 месте в общем рейтинге, но с каждым годом наблюдается положительная динамика экономического положения страны по сравнению с другими странами и, как следствие, уровня ведения предпринимательской деятельности. Таким образом, беря во внимание исследование Всемирного банка, наша страна уделяет наименьшее внимание четырем показателям: подключению к системе электроснабжения, кредитованию, защите инвесторов, международной торговле.

Уровень простоты подключения к системе электроснабжения строится методом вычисления общих баллов индикаторов по степени удаленности от передового рубежа. Данный балл рассчитывается как среднее арифметическое значение баллов по удаленности от передового рубежа по каждому индикатору (за исключением индекса цены на электроэнергию).

Объёмы банковского кредитования физических лиц в РФ росли достаточно быстрыми темпами в 2012-2013 гг., с 2014 года, напротив, наблюдается отрицательная динамика с большим снижением в 2015 году (на 32,1% относительно предыдущего года [6]). С 2016 года наблюдается восстановление роста объёмов банковского кредитования, что дает толчок в увеличении рейтинга уровня кредитования в Российской Федерации на 15 единиц.

Институт защита прав инвесторов в Российской Федерации имеет развивающийся характер. В 2018 году планируется создание системы гарантий инвестиций в криптовалюты. Новый проект направлен на создание возможности инвесторов контролировать расходование средств и создание юридической защиты прав инвесторов.

Уровень международной торговли Российской Федерации также набирает обороты рассматриваемом рейтинге, демонстрируя положительный прирост за год на 40 пунктов. Это обуславливается следующими факторами. По итогам 2017 года уровень инфляции в Российской Федерации составляет 2,5 %, рекордное минимальное значение за всю новейшую историю страны. Центральный банк Российской Федерации ставил задачу значения уровня инфляции 4 %, плановый показатель удалось уменьшить на 1,5 %. Минимальное значение уровня инфляции до 2017 года составляло уровень 6,1 %, зафиксированный в 2011 году. К тому же, в 2017 году удалось снизить зависимость российского рубля от цены на нефть более чем в 2 раза. По итогам 2017 года экономисты оценивают рост валового внутреннего продукта на уровне 1,4-1,8 %, занимая 12 место в мировом рейтинге объем валового внутреннего продукта в рейтинге Всемирного банка в области исследования.

Таким образом, рейтинг Российской Федерации в мире по уровню благоприятных условий ведения бизнеса ежегодно поднимается. Данный фактор основывается на ряде мер, предпринятых по стимулированию экономического состояния страны, таких как снижение уровня инфляции, развитие международной торговли, защита прав инвестиционной отрасли хозяйствования, развитие кредитования юридических и физических лиц.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ УРОВНЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

2.1. Анализ налоговой нагрузки экономики Российской Федерации

Налоговая нагрузка страны отражает совокупное воздействия тяжести налогообложения на экономику страны в целом. Данный показатель рассчитывается государственными органами с целью выявления среднего показателя налогового бремени по отраслям деятельности, а с 2007 года рассчитывается в соответствии с Приказом Федеральной Налоговой Службы от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», Приказом утверждены общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных проверок.

Наглядно определение показателя налоговой нагрузки путем отношения доходов государства и валового внутреннего продукта представлено в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Налоговая нагрузка Российской Федерации за 2015 – 2017 гг., млн. руб.

Показатель	Годы			Относительная разница		
	2015	2016	2017	2016 к 2015	2016 к 2017	2017 к 2015
1	2	3	4	5	6	7
1. Сумма налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации	26 475,3	28181,5	31046,7	6,44	13,72	17,27
2. Валовой внутренний продукт российской Федерации	80 804,3	85880,6	92501,9	6,28	7,71	14,48
3. Налоговое бремя Российской Федерации, %	32,74	32,81	33,56	0,21	2,29	2,5

Таким образом, за исследуемый период наблюдается рост уровня налоговой нагрузки Российской Федерации на 0,82 % (табл. 2.1). Уровень налогового бремени 35-40 % близко к значениям развитых стран. В процентном соотношении увеличение налоговой нагрузки за 3 исследуемых года на 2,5 % показателя 2015 года является отрицательным темпом изменения данного показателя. Увеличение уровня налоговой нагрузки отрицательно влияет на внешних и на внутренних экономических субъектов, со стороны первых, снижается поток иностранных инвестиций в экономику нашей страны, со стороны вторых, увеличивается степень налогового гнета и снижается чистая прибыль налогоплательщиков.

Важной оценкой уровня налоговой страны является его стабильность, тем самым экономические агенты имеют возможность к адаптации уровня налогового гнета. Для комплексного анализа уровня налоговой нагрузки проанализируем уровень развития налогового бремени в 2013-2017 годы. Наглядно уровень налоговой нагрузки Российской Федерации за 2013-2017 годы представлен на рисунке 2.1.

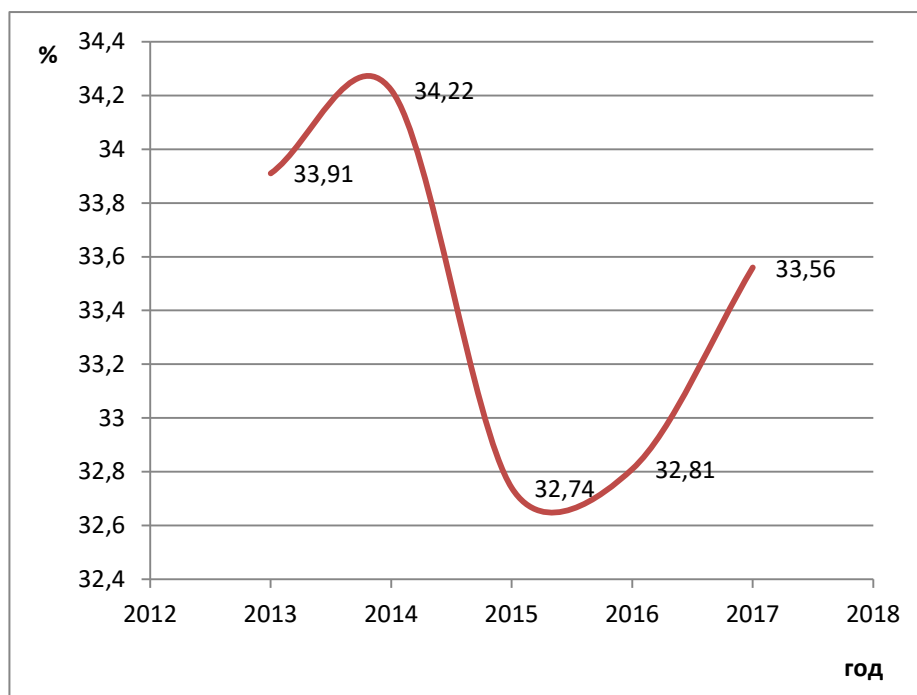


Рис. 2.1. Уровень налоговой нагрузки Российской Федерации за период 2013-2017 гг.

За пять прошедших лет рассматриваемого периода (рис. 2.1) темп уровня налоговой нагрузки изменялся, демонстрируя увеличение в период на рубеже 2013-2014 годов, снижение с 2014 по 2015 годы, увеличение на 0,82 % за период 2016-2017 годы. За рассматриваемый период правительство Российской Федерации не предпринимало мер увеличения налоговых ставок, поэтому резкое увеличение уровня налоговой нагрузки не произошло.

Увеличение налоговой нагрузки менее чем на 1% за 2015-2017 годы объясняется высоким темпом изменения суммы налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации над темпом роста валового внутреннего продукта, на уровне 2.7 %.

Определение налоговой нагрузки экономическим механизмом, с помощью которого государство имеет возможность распределения имеющиеся ресурсы (земельные участки, полезные ископаемые и др.). Так, регион, имеющий цель привлечения инвестиций, должен проанализировать условия, которые он может предложить бизнесу.

Для этого должны быть приняты меры по снижению налогового бремени, что привлечет внешних инвесторов и повысится инвестиционная активность уже действующих на его территории хозяйствующих субъектов.

Налоговая нагрузка Российской Федерации в контексте других стран имеет не высокое значение. Для сравнения налоговая нагрузка в Соединенных Штатах Америки составляет 30 % валового внутреннего продукта, а в развитых странах Европы от 37 до 40 %. Налоговой спецификой российской налоговой системы является косвенного федерального налогообложения и налогов с физических лиц.

Проанализируем динамику уровня налоговой нагрузки по отраслям деятельности экономических субъектов, представленную в таблице 2.2.

Динамика уровня налоговой нагрузки по отраслям экономической деятельности
за 2013-2017 годы, %

Отрасль деятельности	Уровень налоговой нагрузки					Относительная разница, 2017 г. к 2013 г.
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	
1	2	3	4	5	6	7
1.Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	2,9	3,4	3,5	3,5	4,3	1,4
2.Рыболовство, рыбоводство	6,6	6,2	6,5	7,7	7,9	1,3
3. Добыча полезных ископаемых	35,7	38,5	37,9	32,3	36,7	1
4.Обрабатывающие производства	7,2	7,1	7,1	7,9	8,2	1
5. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	4,6	4,8	5,4	6,1	6,8	2,2
6. Строительство	12	12,3	12,7	10,9	10,2	-1,8
7. Оптовая и розничная торговля	2,6	2,6	2,7	2,8	3,2	0,6
8. Гостиницы	8,9	9	9	9,5	9,5	0,6
9. Транспорт и связь	7,5	7,8	7,3	7,2	6,8	-0,7
10. Операции с недвижимостью, имуществом, аренда и предоставление услуг	17,9	17,5	17,2	15,4	21,3	3,4

Расчет показателя налоговой нагрузки, произведенный в таблице 2.2, указан с учетом поступлений по налогу на доходы физических лиц, без учета страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Таким образом, динамика уровня налоговой нагрузки по отраслям экономической деятельности демонстрирует как в большей степени положительный прирост, так и отрицательный прирост, в зависимости от вида деятельности субъектов хозяйствования.

Уровень налоговой нагрузки предпринимателей, занятых в сфере сельского хозяйства и рыболовства увеличивается ежегодно. Данное увеличение

можно объяснить относительно низким уровнем налоговой нагрузки, так как в общем рейтинге степень налогового давления на отрасль минимально.

Уровень налоговой нагрузки предприятий, занятых в сфере добычи полезных ископаемых наивысший среди рассматриваемых отраслей, за рассматриваемый временной интервал демонстрировал увеличение до 2014 года, но, начиная с 2015 года снижался, имея в 2017 году прирост уровня налоговой нагрузки по сравнению с 2013 году разницу в 1 %. В 2018 году планируется ряд мер для совершенствования данного показателя. «В целях стимулирования разработки новых месторождений и рационального недропользования предусматривается введение новой системы налогообложения (налог на добавленный доход) для пилотных объектов, включающих как новые, так и зрелые месторождения.

Новая система предполагает снижение суммарной величины налогов, зависящих от валовых показателей (налог на добычу полезных ископаемых на нефть и таможенная пошлина на нефть), и введение налогообложения дополнительного дохода от добычи. В результате обеспечивается более высокая гибкость налогообложения за счет зависимости величины налогов от экономического результата разработки запасов. Налоговую базу налога на добавленный доход предлагается определять как расчетные доходы от добычи углеводородного сырья за вычетом эксплуатационных и капитальных расходов по разработке месторождений. Налоговую ставку предполагается установить в размере 50%.

В целях сокращения дефицита федерального бюджета предлагается увеличение налоговой нагрузки на нефтегазовую отрасль в период 2017 - 2019 гг. посредством уточнения порядка расчета ставки НДС в отношении нефти в части дополнения формулы ее расчета новым слагаемым, определенным на 2017 год в размере 306 рублей, на 2018 год - 357 рублей, на 2019 год - 428 рублей. В то же время необходимо отметить, что такое увеличение налоговой нагрузки на нефтяную отрасль в долгосрочной перспективе резко повышает вероятность

ускорения темпов падения добычи нефти в традиционных регионах нефтедобычи (Западная Сибирь, Республика Коми). При этом значительный объем запасов нефти в местах с развитой транспортной инфраструктурой, готовой производственной базой может оказаться не вовлеченным в промышленный оборот. В связи с этим прорабатывается альтернативный механизм обеспечения дополнительных доходов федерального бюджета, не предполагающий увеличения фискальной нагрузки на нефтедобывающую отрасль» [35].

В период 2018-2020 годов правительством Российской Федерации планируется рассмотрение отмены экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты, увеличение налога на добычу полезных ископаемых на нефть и корректировку системы акцизов на нефтяные продукты.

Налоговая нагрузка предприятий, деятельность которых связана с обрабатывающим производством так же за пять исследуемых лет увеличилась на 1 %. Данную отрасль составляют предприятия черной и цветной металлургии, предприятия, занятые обработкой дерева, переработкой газа, нефти, химических продуктов, металлообработкой и машиностроением, пищевым и текстильным производством, швейных и обувных изделий, строительных материалов. Налоговая нагрузка на уровне 8,2 % считается относительно не высокой, так как доля обрабатывающего производства в совокупном произведенной продукции достигает 90 %, что является преимущественным для индустриального развития государства.

Производство и распределение электричества газа и воды в России имеет восходящий уровень налоговой нагрузки, с приростом за исследуемый период на 2,2 %. Российская Федерация занимает лидирующие позиции по производству энергии, газовая сфера России это ведущая сфера экономики страны, а по производству и потреблению питьевой и технической воды наша страна занимает первое место в мире.

Налоговая нагрузка строительных предприятий сократилась за исследуемый период на 1, 2 %. В 2013-2015 годах строительная область ежегодно снижала темпы роста показателей интенсивности работы с 5,5 в 2013 г.% до 4,4 % в 2015 г. в общем объеме налоговых доходов государства. Но, в 2016 году наблюдается рост налоговых поступлений от строительных предприятий на уровне 4,7 %. За исключением ряда налоговых сборов (акцизы, налоги за пользование природными ресурсами, налог на добавленную стоимость) распределение типов налогов соответствует аналогичным показателям в целом по экономике России. Показатель доли налога на прибыль в строительной отрасли находится на уровне всей экономики страны (17,4% против 18,6%). Соответственно, следует сделать вывод, что рентабельность строительного бизнеса не превышает средней рентабельности иных отраслей экономики.

Налоговая нагрузка предприятий, деятельность которых ведется в областях оптовой и розничной торговли и гостиниц увеличилась за исследуемый период на 0,6 %. Низкий уровень налоговой нагрузки предприятий оптовой и розничной торговли и деятельность гостиниц связан с возможностью применения специальных налоговых режимов с целью поддержания экономической рентабельности малых и средних предприятий. Выбор специальных налоговых режимов упрощенной налоговой системы и налога на вмененный доход лоялен для данных предпринимателей, позволяет применение упрощенной сдачи отчетности и низких налоговых ставок.

Налоговая нагрузка предприятий, деятельностью которых является обеспечение транспортных коммуникаций и связью снизилась за исследуемый период на 0,7 %. Низкий уровень налоговой нагрузки и ее снижение объясняется важностью для деятельности всех экономических субъектов хозяйствования.

Налоговая нагрузка предприятий, занятых в сфере операций с недвижимостью имуществом увеличилась за 5 исследуемых лет на 3,4 и составляет в настоящее время 21,3 %. Причиной данного изменения является изменение налогового законодательства в 2016 году, по новому

законодательству в целях расчета налога на доходы по продаже недвижимости учитывают одну наибольшую величину: либо цену недвижимости, которая отражена в договоре, либо кадастровую стоимость недвижимости, уменьшенную на коэффициент 0,7. Таким образом, государственные органы ограничили не законные действия по занижению налоговой базы по операциям с недвижимостью и увеличилось поступление налоговых платежей в бюджет. К чему и привело увеличение налоговой нагрузки.

Таким образом, налоговая нагрузка предприятий, ведущих свою деятельность в различных отраслях, существенно различается, от 3,2 процента в оптовой и розничной торговле, до 36,7 процентов отраслей по добыче полезных ископаемых.

Причину высокой налоговой нагрузки предприятий, связанных с добычей полезных ископаемых государственные органы связывают балансом между интересами государства и интересами компаний, получающих доход от добычи полезных ресурсов. В связи с тем, что уровень налоговой нагрузки на эту отрасль растет, предприниматели не имеют возможности увеличения производственных мощностей за счет прибыли организации. По мнению экономических экспертов дальнейшее налоговое усиление на нефтегазовую отрасль с целью решения бюджетного дефицита может еще глубоко снизить развитие отрасли.

Степень гнета на различные виды предпринимательской деятельности объясняется различными экономическими затратами фирм. «В отраслях обрабатывающего сектора доля затрат на приобретение сырья и материалов выше, чем в отраслях добывающего сектора и сфере услуг. Кроме того, значительную долю затрат во всех отраслях составляет фонд оплаты труда, соответственно затраты и прибыль отраслей сильно зависят от численности работников и уровня заработных плат» [36].

2.2. Практическое применение методик оценки налоговой нагрузки на примере организации

Для исследования и оценки налоговой нагрузки целесообразно провести ее анализ на основе действующего хозяйствующего субъекта. В качестве объекта исследования возьмем общество с ограниченной ответственностью «Регион Ресурс» зарегистрировано в качестве налогоплательщика Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Белгороду 02 декабря 2004 года с присвоением индивидуального налогового номера 3123113063, ОГРН 1043107043430.

Юридический адрес: Белгородская область, г. Белгород, ул. Сумская, д. 24.

Генеральный директор, учредитель: Бут Дмитрий Сергеевич, с 02.12.2004.

Уставный капитал: 12000 рублей.

Основным видом деятельности открытого акционерного общества является: 46.74.3 торговля оптовая ручными инструментами.

Бухгалтерская отчетность ООО «Регион «Ресурс» сформирована в соответствии с учетной политикой предприятия на 2017 год и исходя из действующих в Российской Федерации правил ведения учета и отчетности.

Принятая обществом учетная политика для целей бухгалтерского учета сформирована исходя из общепринятых допущений (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временно определенности факторов хозяйственной деятельности).

Первоначальная стоимость основных средств ООО «Регион «Ресурс» погашается линейным способом по нормативам амортизации, установленным в зависимости от срока полезного использования основных средств. Инвентаризация основных средств открытого акционерного общества производится 1 раз в год.

Для анализа деятельности ООО «Регион «Ресурс» проанализируем динамику основных показателей баланса предприятия за 2015-2017 годы.

Наглядно динамика основных показателей бухгалтерского баланса ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 годы представлена в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Динамика основных показателей бухгалтерского баланса
ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 гг., тыс. руб.

Наименование показателя	На 31 декабря 2015 года	На 31 декабря 2016 года	На 31 декабря 2017 года	Относительное отклонение, %		
				2016/2015	2017/2016	2017/2015
1	2	3	4	5	6	7
1. Материальные внеоборотные активы	1397	1097	3682	-21,47	235,64	163,56
2. Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы	32	0	0	0,00		-100
3. Запасы	9108	12204	14465	33,99	18,52	58,81
4. Денежные средства и денежные эквиваленты	4741	3813	699	-19,57	-81,66	-85,25
5. Финансовые и другие оборотные активы	3910	2065	2456	-47,19	18,93	-37,18
6. Капитал и резервы	1917	1922	2065	0,26	7,44	7,72
7. Краткосрочные заемные средства	0	1590	1078		-32,20	
8. Кредиторская задолженность	17271	15597	18160	-9,69	16,43	5,14

Материальные внеоборотные активы, состоящие в основном из основных средств, незавершенного строительства, различных видов долгосрочных активов и займов, составляют опору предприятия в долгосрочной перспективе, являются базисом формирования чистой прибыли.

За анализируемый период стоимость внеоборотных активов увеличилась более чем на 163 процента. Увеличение материальных внеоборотных активов

связано с приобретением имущества предприятием в основном в 2017 году, данное увеличение символизирует устойчивое развитие деятельности предприятия в будущих периодах.

Нематериальные финансовые и другие внеоборотные активы составляли в 2015 году 32 тыс. руб, в следующих анализируемых периодах достигли нулевого значения. В число данных активов были включена стоимость программного обеспечения.

Запасы предприятия являются частью материального имущества и включают:

- материалы, сырье;
- готовая продукция;
- незавершенное производство;-товары для продажи.

В анализируемом периоде ежегодно наблюдается рост производственных запасов, что свидетельствует о заготовлении складских запасов, что является причиной позитивного роста развития организации и наращивании производственных мощностей.

Денежные средства и денежные эквиваленты отражают средства, находящиеся в кассе и на расчетных счетах предприятия, а так же финансовые вложения с высокой степенью ликвидности. Снижение данного показателя чаще всего приводит к понижению уровня платежеспособности предприятия, а как отрицательный итог-снижению чистой прибыли организации.

Финансовые и другие оборотные активы за исследуемый период снизились более чем на 37 %, в их состав входят:

- дебиторская задолженность;
- авансы выданные;
- краткосрочные финансовые вложения;
- прочие существенные оборотные активы.

Строка баланса «Капитал и резервы» включает источники финансирования хозяйственной деятельности ООО «Регион «Ресурс».

В их состав включены:

- уставный капитал;
- переоценка внеоборотных активов;
- добавочный капитал;
- резервный капитал.

Увеличение капитала и резервов организации свидетельствует о устойчивом финансовом положении предприятия на рынке.

Кредиторская задолженность ООО «Регион «Ресурс» за 3 исследуемых года изменилась не существенно, на 5,15 %. Кредиторская задолженность отражает степень долговых обязательств организации, входящие в состав расходов предприятия. Данное увеличение кредиторской задолженности произошло по причине отгрузки товаров в 2018 году, а оплата данных товаров произошла в следующем периоде.

В целом, за анализируемый период анализ показателей финансовой деятельности ООО «Регион «Ресурс» показывает сформировавшееся устойчивое положение на рынке предложения оптовой торговли инструментами.

Предприятие наращивает объемы материальных внеоборотных активов, капитал и резервы, запасы, что дает возможности дальнейшего развития организации.

Анализ хозяйственной деятельности предприятия является одной из функций управления производством. Учет производственных ресурсов является механизмом управления производством, так как он обеспечивает постоянный сбор, систематизацию и обобщение данных, которые необходимы для управления производством и контроля за выполнением плана.

Наглядно анализ основных показателей хозяйственной деятельности продемонстрирован в таблице 2.4.

Анализ основных показателей хозяйственной деятельности

ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 гг.

Наименование показателя	Годы			Относительная разница, %		
	2015	2016	2017	2016/ 2015	2017/ 2016	2017/ 2015
1	2	3	4	5	6	7
Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	41344	29083	30615	-29,66	5,27	-25,95
Внереализационные доходы, тыс. руб.	699	43	826	-93,85	1820,93	18,17
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	41775	28899	31310	-30,82	8,34	-25,05
Внереализационные расходы, тыс. руб.	88	131	65	48,86	-50,38	-26,14
Прибыль от продаж, тыс. руб.	180	96	35	-46,67	-63,54	-80,56
Чистая прибыль, тыс. руб.	144	76	68	-47,22	-10,53	-52,78
Рентабельность продаж, %	0,435	0,330	0,114	-	-	-

Таким образом, исходя из данных таблицы 2.3, можно сделать вывод:

- Выручка от реализации продукции ООО «Регион «Ресурс» за исследуемый период снизилась более чем на четверть. Данный показатель соизмерим с темпом снижения себестоимости продукции. Выручка от продажи продукции и себестоимость снизились пропорционально, тем самым можно сделать вывод о том, что предприятие снизило уровень производственных мощностей в связи с конкурентоспособностью, большим предложением аналогичных товаров на рынке продаж инструментов.

- Уровень внереализационных доходов в 2016 году по сравнению с 2015 годом резко сократился. К таким доходам в 2015 году относились суммы.

- Прибыль от продаж общества возросла на 9 млн. руб. в 2014 году, но, в 2015 году вновь сократилась в 4 раза по отношению к прошлому периоду и

составила 36 % суммы показателя 2014 года. Чистая прибыль зависит от прибыли до налогообложения, поэтому динамика данных показателей соответственна;

- Рентабельность продаж показывает какую сумму прибыли предприятие получает с каждого рубля проданной продукции. Рентабельность продаж предприятия рассчитана как частное валовой прибыли и выручки от реализации продукции. Валовая прибыль представляет собой разницу между выручкой, полученной от продаж и себестоимостью продукции.

Рентабельность продаж используется как основной индикатор оценки финансовой эффективности компании с не большими объемами основных средств и собственного капитала, к которым относится ООО «Регион «Ресурс». В анализируемом периоде уровень рентабельности продаж снижается, что является результатом трех того, что темпы роста затрат опережают темпы роста выручки.

Таким образом, анализ хозяйственной деятельности предприятия является одной из функций управления производством. Учет производственных ресурсов является механизмом управления производством, так как он обеспечивает постоянный сбор, систематизацию и обобщение данных, которые необходимы для управления производством и контроля за выполнением плана. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия показал рост показателя материальных в оборотных активов и капитала и резервов. Прирост данных показателей является основой дальнейшего развития финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Ежегодный прирост производственных запасов свидетельствует о заготовлении складских запасов, что является причиной позитивного роста развития организации и наращивании производственных мощностей. Выручка от продаж продукции и себестоимость снизились пропорционально, тем самым можно сделать вывод о том, что предприятие снизило уровень производственных мощностей в связи с конкурентоспособностью, большим предложением аналогичных товаров на

рынке продаж инструментов. Рентабельность продаж снижается, что является результатом того, что темпы роста затрат опережают темпы роста выручки.

В целом, за анализируемый период анализ показателей финансовой деятельности ООО «Регион «Ресурс» показывает сформировавшееся устойчивое положение на рынке предложения оптовой торговли инструментами.

Для расчета налогового бремени закрытого общества необходимо проанализировать фактический объем налоговых платежей ООО «Регион «Ресурс», поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации. Наглядно фактический объем налоговых платежей ООО «Регион «Ресурс», поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации представлен в таблице 2.5

Таблица 2.5

Фактический объем налоговых платежей ООО «Регион «Ресурс», поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации

Наименование налога	Годы			Относительная разница, %		
	2015	2016	2017	2016/2015	2017/2016	2017/2015
1	2	3	4	5	6	7
1. Налог на прибыль организаций, руб.	35937	17282	6994	-51,91	-59,53	-80,54
2. Налог на добавленную стоимость, руб.	172 093	270518	338463	57,19	25,12	96,67
3. Налог на имущество организаций, руб.	12 029	7 081	2 630	-41,13	-62,86	-78,14
4. Транспортный налог, руб.	23 555	23 555	23 555	0,00	0,00	0,00
5. Итого	243614	318436	371642	30,71	16,71	52,55

Налоговая база по налогу на прибыль организации определяется путем вычисления денежного выражения прибыли предприятия, то есть разницей между доходами и расходами, понесенными экономическим субъектом.

Таким образом, за рассматриваемый период сумма полученной прибыли сокращается, как и зависящий от нее показатель - налог на прибыль организаций,

равный 20 % полученной прибыли. Прибыль предприятия в 2016-2017 годах сократилась путем снижения производственных мощностей, развитости аналогичных товаров на рынке предложения инструментов.

Сумма налога на добавленную стоимость увеличилась более чем на 96 %, что можно сравнить с двукратным увеличением. Объектом обложения налогом на добавленную стоимость ООО «Регион «Ресурс» является операции по реализации товаров.

Налоговой базой по налогу на добавленную стоимость называют совокупную стоимость реализованных объектов, и полученных авансов от покупателей. Налоговая ставка данного налога за исследуемый период была на уровне 18 %, с 2019 года правительством Российской Федерации предпринята мера стимулирующего характера по увеличению налоговой ставки до 20 %, что повлияет на дальнейшее увеличение сумм налога, поступающих от ООО «Регион «Ресурс» в консолидированный бюджет РФ.

Налоговая база налога на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Налоговая ставка, применяемая при определении налога ООО «Регион «Ресурс» равна 2,2 % среднегодовой стоимости.

В 2016 году среднегодовая стоимость имущества снизилась путем начисления амортизации, а в 2017 году среднегодовая стоимость имущества, признаваемого налоговой базой сократилась, но организацией принята налоговая льгота в сумме 1845048 руб.

Таким образом, анализ налоговых поступлений показал уменьшение за исследуемый период двух показателей: налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций. Сумма налога на добавленную стоимость увеличилась за рассматриваемый период более чем на 96 %.

Сумма транспортного налога за исследуемый период не изменилась, так как транспортные средства минивен пежо, легковой автомобиль ауди аб и

грузовой автомобиль находились на балансе предприятия и были в эксплуатации весь исследуемый период, ставки налогообложения транспортного налога в 2015-2017 годах не изменялись.

Проанализируем степень влияния различных налогов общества с ограниченной ответственностью «Регион «Ресурс» в общем объеме производимых налоговых отчислений в консолидированный бюджет Российской Федерации за период 2015-2017 годы. Наглядно структура налоговых платежей ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 годы представлена на рисунке 2.2.

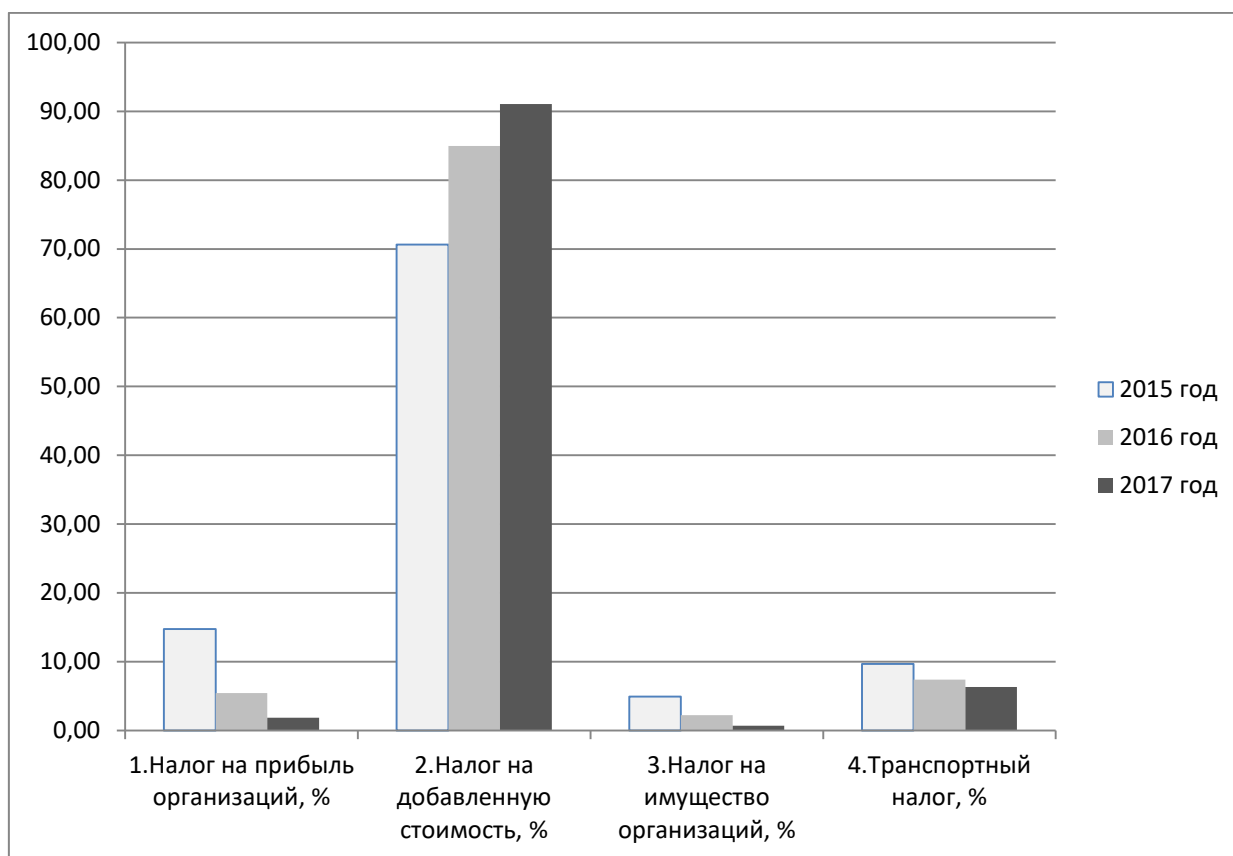


Рис 2.2. Структура налоговых платежей ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 гг.

Таким образом, проанализировав долю начисленных и уплаченных налоговых платежей (рис. 2.2) налога на прибыль организаций, налога на

добавленную стоимость, налога на имущество организаций, транспортного налога в общем объеме налоговых платежей сделаем следующие выводы:

Доля поступления налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, транспортного налога в сумме понесенных налоговых затрат ежегодно снижается, а доля налоговой нагрузки по налогу на добавленную стоимость имеет положительный прирост в каждом рассматриваемом периоде. Снижение налоговой нагрузки на налогу на прибыль организаций объясняется отрицательным приростом получения чистой прибыли организации в каждом из рассматриваемых налоговых периодах.

Сумма начисленного и перечисленного транспортного налога в 2017-2018 годах оставался неизменной, но доля этого налога в общем объеме понесенных налоговых затрат снижается ежегодно. Сумма налога на имущества организацией ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 годы сокращается ежегодно, так как налоговой базой по данному налогу признается среднегодовая стоимость имущества, которая в свою очередь снижается ежегодно.

Налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость в общем объеме понесенных налоговых затрат объясняется, с одной стороны, снижением доли прочих платежей в бюджет страны, с другой стороны увеличением суммы уплаченного налога в 2017 году по сравнению с 2015 году почти в 2 раза.

Произведем расчет налоговой нагрузки ООО «Регион «Ресурс» по методике департамента налоговой политики Российской Федерации и методике М.Н. Крейниной (таблица 2.6).

Таблица 2.6

Расчет налоговой нагрузки ООО «Регион «Ресурс» за 2015-2017 годы, %.

Наименование методики оценки налоговой нагрузки	Налоговая нагрузка, %		
	2015 год	2016 год	2017 год
1	2	3	4
1. Методика, разработанная Департаментом налоговой политики Министерства Финансов Российской Федерации	0,57	1,09	1,18
2. Методика М.Н. Крейниной	24,99	26,78	28,97

Расчеты налоговой нагрузки производятся по формулам, указанным в пункте 1.2 настоящей диссертационной работы. Методика определения налоговой нагрузки, разработанная Департаментом налоговой политики Министерства Финансов Российской Федерации является общепринятой. Тяжесть бремя налогообложения по данной методике рассчитывается как отношение всех уплаченных налоговых платежей к выручке от реализации продукции. Данная методика не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налоговой нагрузки. Рассчитанный показатель налоговой нагрузки общепринятой методики характеризует налоговое бремя продукции, производимых хозяйствующими субъектами. Анализируя показатель налоговой нагрузки по методике департамента налоговой политики происходит рост налоговой нагрузки в анализируемом периоде с 2015 по 2017 год. Рост налоговой нагрузки по данному методу является причиной снижения выручки предприятия в 2016 и 2017 году.

Методика расчета налоговой нагрузки М.Н. Крейниной предполагает соотношение двух показателей: суммы налога и источника его уплаты. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени. Общий знаменатель, к которому в соответствии с данным подходом можно привести сумму всех налогов, - чистая прибыль предприятия. Таким образом определяется тяжесть налогового бремени, которая показывает, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

По методике М.Н. Крейниной не принимаются к учету косвенные налоги, сумма налогов относится к источнику их уплаты, а общий знаменатель, к которому приводятся все налоги является прибыль предприятия.

Стоит отметить, что данная модель явно недооценивает влияние косвенных налогов (налога на добавленную стоимость, акцизов и таможенных платежей) и предлагает в качестве базы для расчета налогового бремени показатель чистой прибыли, что на практике явно будет приводить к необоснованно завышенному значению величины налоговой нагрузки. Таким образом, показатель налоговой нагрузки по методике М.Н. Крейниной демонстрирует положительный прирост в 2016 и 2017 году, как и по методике Департамента финансов РФ.

Рост показателя налоговой нагрузки отрицательно влияет на экономическую устойчивость предприятия. В данном случае, рост налоговой нагрузки ООО «Регион «Ресурс» является причиной увеличения, прежде всего суммы уплаченных налоговых платежей налога на добавленную стоимость. Беря во внимание тот факт, что в Российской налоговой системе предполагается изменение налоговой ставки по налогу на добавленную стоимость с 18 до 20 % предприятию необходимо принять меры по снижению налоговой нагрузки в будущих периодах.

Таким образом, прибыль предприятия в 2016-2017 годах сократилась путем снижения производственных мощностей, развитости аналогичных товаров на рынке предложения инструментов. Сумма налога на добавленную стоимость увеличилась более чем на 96 %, что можно сравнить с двукратным увеличением. Объектом обложения налогом на добавленную стоимость ООО «Регион «Ресурс» является операции по реализации товаров. Сумма начисленного и перечисленного транспортного налога в 2017-2018 годах оставался неизменной, но доля этого налога в общем объеме понесенных налоговых затрат снижается ежегодно.

Анализ показателя налоговой нагрузки по методике департамента налоговой политики показывает рост налоговой нагрузки в анализируемом периоде с 2015 по 2017 год. Рост налоговой нагрузки по данному методу является

причиной снижения выручки предприятия в 2016 и 2017 году. Показатель налоговой нагрузки по методике М.Н. Крейниной демонстрирует положительный прирост в 2016 и 2017 году, как и по методике Департамента финансов РФ. Рост показателя налоговой нагрузки отрицательно влияет на экономическую устойчивость предприятия. Предприятию следует пересмотреть учетную политику с целью снижения налоговой нагрузки.

2.3. Способы снижения налоговой нагрузки на примере организации

Так как налоги – это наиболее крупная финансовая составляющая бюджета страны, то в приоритетных задачах любого государства увеличить их поступление. Но задача любого коммерческого предприятия обратная – максимальное снижение налогового бремени. Рационально построенная финансовая стратегия предприятия позволяет решить задачу организаций.

Оптимизация налогообложения представляет собой механизм повышения эффективности хозяйственной деятельности организации. Одним из этапов оптимизации налогообложения является налоговое планирование и как следствие управление налоговыми рисками.

Анализ налоговой нагрузки ООО «Регион «Ресурс» демонстрирует высокий уровень налоговой нагрузки налога на добавленную стоимость. Поэтому, поэтому необходимо найти способы оптимизации налога на добавленную стоимость предприятия.

На практике применяются правовые и не правовые методы снижения налога на добавленную стоимость, основные из которых:

-перенос части на организацию, находящуюся на упрощенной системе налогообложения: создание новой компании на упрощенной системе

налогообложения, которая имеет возможность заключения договора подряда с заказчиками, не нуждающиеся в вычетах налога на добавленную стоимость. Основная компания при данном методе является субподрядчиком. Таким образом, работы, передаваемые основной компанией являются объектом деятельности новой компании.

Данное решение позволяет перенести на компанию, действующую на упрощенной системе налогообложения часть прибыли, которая приходится на работы, выполняемые для государственных органов.

Данное условия выполняется только в случае оплаты подрядчиком субподрядчику суммы, равной только себестоимости выполненных последним работ;

- разделение полномочий с организацией на упрощенной системе налогообложения: перенос на компанию, действующую на упрощенной системе налогообложения не только прибыли, но и расходов, связанных с выполнением работ для заказчиков, не нуждающихся в получении налоговых вычетов налога на добавленную стоимость. Таким образом, компания, применяющая упрощенную систему налогообложения обязана сама нести обязанность по выполнению условий договора.

Для осуществления данного метода необходимо отдать новой компании часть оборудования и перевести необходимую долю работников, но необходимо создать условия полной независимости новой компании от основной.

- метод разделения затрат: самый опасный по степени риска из известных методов, так как дополнительная выгода при его применении достигается заключения фиктивных элементов об израсходованных материалах и выплаченной заработной плате.

Применение методов снижения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость множество, их применение и получение экономической выгоды должно быть обоснованно, так как при обнаружении налоговыми органами

налоговых правонарушений по снижению налога на добавленную стоимость государственные органы имеют возможность начисления штрафных санкций и пеней [13].

Применения упрощенной системы налогообложения организацией возможно так как условия применения данного режима соответствуют финансовым показателям ООО «Регион «Ресурс» (табл. 2.7).

Таблица 2.7

Анализ возможности применения упрощенной системы налогообложения
ООО «Регион» Ресурс» (применяются показатели 2017 года)

Нормативно-правовой акт	Условия перехода	Показатель деятельности ООО "Регион "Ресурс"
1	2	3
Глава 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения»	Условия для перехода на УСН 2018	Финансовое значение
Пункт 2-й статьи 346.12	доходы за 9 месяцев 2017 года не должны превышать 112,5 миллионов рублей	26,170 млн. руб.
Пункт 4-й статьи 346.13	доходы за налоговый период 2017 года не должны превышать 150 миллионов рублей. Налоговым периодом признается календарный год (НК РФ Статья 346.19)	31,41 млн руб.
Подпункт 15-й пункта 3-го статьи 346.12	средняя численность работников не должна быть более чем 100 человек.	10 сотрудников
Подпункт 16-й пункта 3-го статьи 346.12	на 01.10. 2017 года лимит остаточной стоимости основных средств по бухгалтерии не должен быть более 150 миллионов рублей.	Лимит остаточной стоимости соответствует нормативам
Подпункт 1-й пункта 3-го статьи 346.12	отсутствие филиалов	филиалы отсутствуют
Подпункт 14-й пункта 3-го статьи 346.12	доля других организаций не должна превышать 25% уставного капитала	Доля других организаций в уставном капитале 0 %

Таким образом, анализ возможности применения упрощенной системы налогообложения (табл. 2.7) показал, что в 2017 году ООО «Регион «Ресурс» обладал возможность перехода на упрощенную систему налогообложения, то есть необходимые условия для перехода соблюдены. Применение упрощенной системы налогообложения позволяет не уплачивать налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на добавленную стоимость.

Рассчитаем налоговые платежи ООО «Регион «Ресурс» при применении упрощенной системы налогообложения при применении метода определения налоговой базы доходы, уменьшенное на сумму расходов. В этом случае организацией уплачивается налог при ставке налогообложения 15 % . Наглядно анализ налоговых отчислений ООО «Регион» Ресурс» при применении упрощенной системы налогообложения, объект доходы, уменьшенные на величину расходов в 2015-2017 годах представлен в таблице 2.8.

Таблица 2.8

Анализ налоговых отчислений ООО «Регион «Ресурс» при применении упрощенной системы налогообложения, объект «доходы, уменьшенные на величину расходов» в 2015-2017 гг, руб.

Показатель	Упрощенная система налогообложения			Сумма уплаченная при применении общей системы налогообложения	Экономическая выгода при применении УСН
	Сумма налога исчисленная	Минимальный налог	Сумма налога, подлежащая уплате		
1	2	3	4	5	6
Показатели 2015 года	26953	420423	420423	220059	-200364
Показатели 2016 года	14402	291262	291262	318436	27174
Показатели 2017 года	5246	314409	314409	371642	57233

Таким образом, применение упрощенной системы налогообложения выгодно обществу с ограниченной ответственностью ООО «Регион «Ресурс» в 2016-2017 году. В 2015 году применение упрощенной системы налогообложения при объекте налогообложения доходы, уменьшенные на величину понесенных расходов не выгодно. Так как экономическая выгода отрицательна, то есть при применении основной системы налогообложения в 2015 году организация при сравнении двух методов сэкономила 200364 рубля.

Ситуация изменилась в пользу применения упрощенной системы налогообложения в 2016 и 2017 годах, за 2 года применения упрощенной системы налогообложения организация имела возможность сэкономить 84407 рублей, за счет экономической выгоды применения упрощенной системы налогообложения. К тому же, применение упрощенной системы налогообложения, могло бы сэкономить и другие затраты, например организации было бы необходимо сдавать отчеты в упрощенной форме один раз в год по упрощенной системе налогообложения, а не вести учет четырех поквартальных деклараций по налогу на добавленную стоимость, ежегодной сдачи отчетности по налогу на прибыль организаций, ежегодной сдачи отчетности по налогу на имущество организаций.

Применение упрощенной системы налогообложения общества с ограниченной ответственностью «Регион «Ресурс» имеет следующие отрицательные факторы:

- предприятия, которые применяют общую систему налогообложения нередко избегают ведение финансовых отношений с организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения. Данный фактор возникает в следствии того, что упрощенная система налогообложения позволяет не уплачивать налог на добавленную стоимость, вследствие чего

увеличивается налоговая база налога на добавленную стоимость предприятий на основной системе налогообложения;

- обязательное применение контрольно-кассовой машины при расчете наличными средствами;

- учесть убытки прошлых лет становится не возможным при расчете налогов, если организация перешла с основной системы налогообложения на упрощенную и обратно;

- даже если на конец года предприятие получило убыток, то есть экономическая выгода предприятия меньше нуля, организации необходимо уплатить минимальный налог, равный одному проценту полученных доходов.

Применение упрощенной системы налогообложения общества с ограниченной ответственностью «Регион «Ресурс» имеет следующие положительные факторы:

- снижение суммы уплаченных налогов позволит вести большее количество материальных средств на развитие компании;

- предприятия на упрощенной системе налогообложения освобождаются от уплаты трех основных налогов: налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на имущество организаций;

- упрощенное ведение бухгалтерского учета: ведение книги доходов и расходов организацией. В которую входит информация только по операциям, которые влияют на формирование налоговой базы;

- ведение упрощенной бухгалтерской отчетности: применение упрощенной системы налогообложения позволяет сдачу деклараций ежегодно, а не ежеквартально.

Таким образом, анализ налоговой нагрузки ООО «Регион «Ресурс» демонстрирует высокий уровень налоговой нагрузки налога на добавленную

стоимость. Самими распространёнными методами снижения налоговой нагрузки по налогу на добавленную стоимость признаются:

- перенос части на организацию, находящуюся на упрощенной системе налогообложения;
- разделение полномочий с организацией на упрощенной системе налогообложения;
- метод разделения затрат.

Применение методов снижения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость множество, их применение и получение экономической выгоды должно быть обоснованно, так как при обнаружении налоговыми органами налоговых правонарушений по снижению налога на добавленную стоимость государственные органы имеют возможность начисления штрафных санкций и пеней. В целях снижения налоговой нагрузки применения упрощенной системы налогообложения организацией возможно так как условия применения данного режима соответствуют финансовым показателям ООО «Регион «Ресурс». Применение упрощенной системы налогообложения позволяет не уплачивать налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на добавленную стоимость.

ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

3.1. Пути снижения налоговой нагрузки организаций

Процесс снижения налоговой нагрузки актуален на этапе формирования предприятия и в дальнейшей деятельности организации, так как экономическая выгода от данной оптимизации дает возможность роста активов предприятия на развитие финансово-хозяйственной деятельности. Роль снижения налоговой нагрузки существенна при формировании и развитии предприятия, при этом данная экономическая характеристика зависит от выбора экономической деятельности организации, режима налогообложения, экономического субъекта ведения деятельности и др. Право налогоплательщиков на снижение налоговой нагрузки закреплено Конституционным судом Российской Федерации (Постановление от 27.05.2003 № 9 по делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного Кодекса в связи с жалобами граждан) [9].

В настоящее время выделяют следующие основные пути снижения налоговой нагрузки:

- переход на специальные режимы налогообложения экономических результатов деятельности организаций, самый распространённый из которых – это упрощенная система налогообложения. При данном режиме налогообложения применяемая ставка колеблется от 1 до 6 % (при применении объекта налогообложения «доходы») и от 5 до 15 % (при применении объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов») [2].

Индивидуальные предприниматели, применяющие единый налог на вмененный доход и упрощенную систему налогообложения правомочны уменьшить налоговые платежи на сумму уплаченных страховых взносов. Организации и Индивидуальные предприниматели на едином налоге на

вмененный доход до 2017 года не могли учитывать страховые взносы при расчете налога. В прошлом году в законодательстве произошли изменения, которые уравнивали права индивидуальных предпринимателей на упрощенной системе налогообложения и индивидуальных предпринимателей на едином налоге на вмененный доход, так как при упрощенной системе налогообложения предприниматели могли уменьшить налог на сумму страховых взносов.

- освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость при соблюдении установленных законом требований. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие общую систему налогообложения имеют право получения освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость в отношении не подакцизных товаров. Условие для получения освобождения - выручка от реализации без учета НДС за 3 месяца не должна превышать 2 млн. руб. рублей. Освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость может применяется как по видам деятельности организации, так и по отдельным операциям деятельности организации;

- применение налоговых льгот, которые классифицируются на принципах изъятия, освобождения, скидках. Налоговые льготы по принципу изъятия дают возможность выведения из налогообложения определенных объектов, например, данной мерой освобождены предприятия общественного питания детских учреждений по налогу на прибыль организаций. Освобождение - льгота, которая влияет на налоговую ставку. Применение скидки базируется на изменении налоговой базы и, следовательно, суммы налога к уплате, самые распространённые из которых налог на доходы физических лиц и налог на прибыль;

- применение стандартных, социальных, имущественных, профессиональных налоговых вычетов;

- применение пониженных ставок налогообложения;

- освобождение от уплаты налогов отдельным категориям производителей;
- налоговый кредит и иные формы. Налоговый кредит представляет собой изменение временных рамок уплаты налога. Инвестиционный налоговый кредит имеют право применять компании, занятые в направлениях исследовательских работ, перевооружения промышленных предприятий, создания новых технологий, срок предоставления данного кредита от 1 до 5 лет. Целевой налоговый кредит представляет собой обмен денежного выражения суммы налога или его части на натуральный эквивалент. Примером целевого налогового кредита чаще всего служит внесение организацией производимой продукции в счет уплаты налога в пользу бюджетного учреждения;

- рациональное распределение материальных затрат организации: законно обоснованная учетная политика организаций позволяет привести к снижению налоговой нагрузки;

- применения налоговых каникул на основе Федерального закона № 477 от 29.12.2014 г. [5] могут осуществлять компании, ведущие деятельность в социальной сфере, занятые производственной деятельностью и деятельностью в области науки и позволяет применения нулевой ставки обложения налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций;

- налоговый вычет на онлайн-кассу могут применить предприятия ведущие деятельность на едином налоге на вмененный доход и применяющие патентную систему налогообложения. При этом максимальный размер налогового вычета равен 18000 рублей за каждый приобретенный аппарат.

В настоящее время предприятиями используются следующие схемы снижения налоговой нагрузки. Наглядно распространенные методы снижения налоговой нагрузки организаций продемонстрированы на рисунке 3.1.

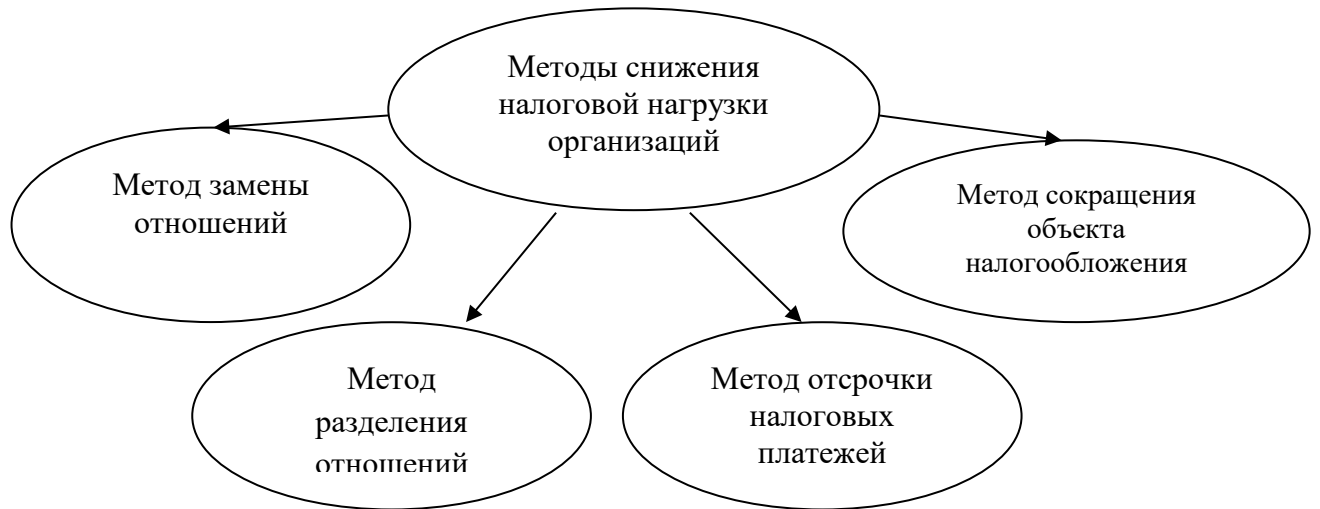


Рис. 3.1. Методы снижения налоговой нагрузки организаций.

Остановимся подробнее на представленных на рис. 3.1. методах снижения налоговой нагрузки:

- метод замены отношений предусматривает, что организация при оформлении договоров с контрагентами выбирает гражданско-правовую норму с учетом налоговых последствий применения данных норм;

- метод разделения отношений предполагает замену части хозяйственной операции другим ее видом или ее разделение на несколько составных частей;

- метод делегирования ответственности базируется на передачи части экономических отношений другим юридическим лицам или дочерним предприятиям;

- отсрочка налоговых платежей предусматривает перенос момента возникновения объекта налогообложения на последующий налоговый период;

- метод сокращения объекта налогообложения преследует цель избавления от части налогооблагаемых операций или облагаемого имущества при сохранении и экономической обоснованности хозяйственной деятельности предприятия и др.

Рассмотрим конкретные примеры применения схем снижения налоговых обязательств.

1. Толлинговая схема снижения налоговой нагрузки, которая базируется на применении давальческих материалов. Толлинг- вид хозяйственной деятельности, при котором предприятие получает сырье по нулевой цене, производит обработку этого сырья и возвращает законченный продукт владельцу. Владелец сырья вознаграждает предприятие-толлинг за работу. Наглядно толлинговая схема снижения налоговой нагрузки представлена на рисунке 3.2.

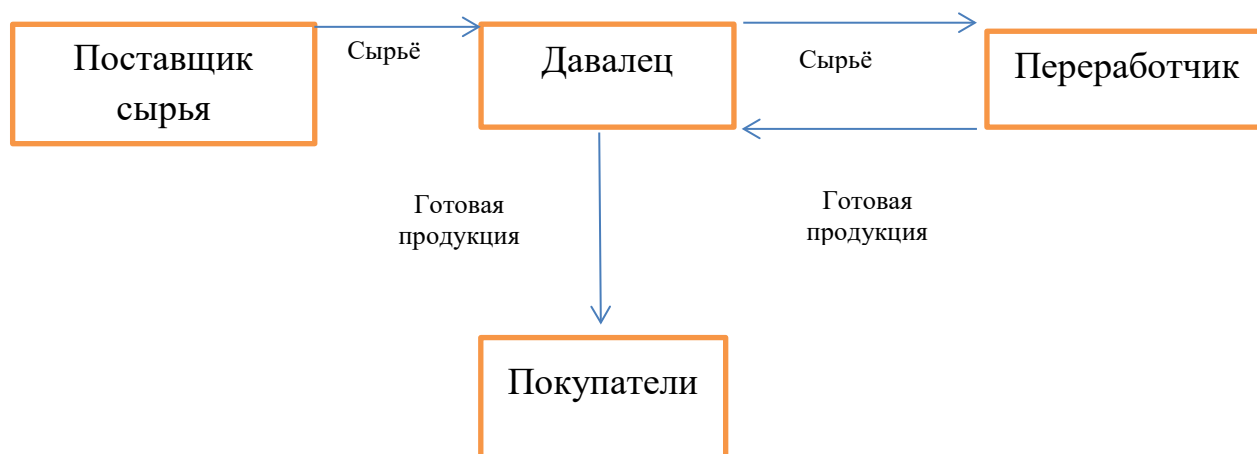


Рис.3.2. Толлинговая схема снижения налоговой нагрузки

В данном случае в роли предприятия-давальца применяются иностранные компании, а Российская организация не закупает сырье, а выступает только производителем продукции. После переработки готовая продукция передается иностранному собственнику. Российская организация является только производителем сырья и уплачивает налоговые платежи только со стоимости произведенных работ, стоимость которых облагается налогом на добавленную стоимость при применении основного режима налогообложения или единым налогом при применении специального налогового режима. Толлинговая схема возможна для решения вопроса о снижении налоговой нагрузки по причине того, что ввоз и вывоз давальческого сырья освобожден от уплаты таможенных

пошлин, хотя стоимость по переработке сырья все же облагается таможенными пошлинами, согласно таможенному кодексу таможенного союза [3].

2. Схема перевода затрат без налога на добавленную стоимость на плательщиков данного налога предполагает снижение суммы уплачиваемых налоговых платежей налога на добавленную стоимость за счет максимального перевода затрат без входного налога на компании, применяющие специальные налоговые режимы: единый налог на вмененный доход и упрощенную систему налогообложения. Механизм действует и в обратном порядке, путем оформления максимального значения затрат с налогом на добавленную стоимость на основную компанию. Наглядно схема снижения налоговой нагрузки путем перевода затрат без налога на добавленную стоимость на плательщиков налога представлена на рисунке 3.3.

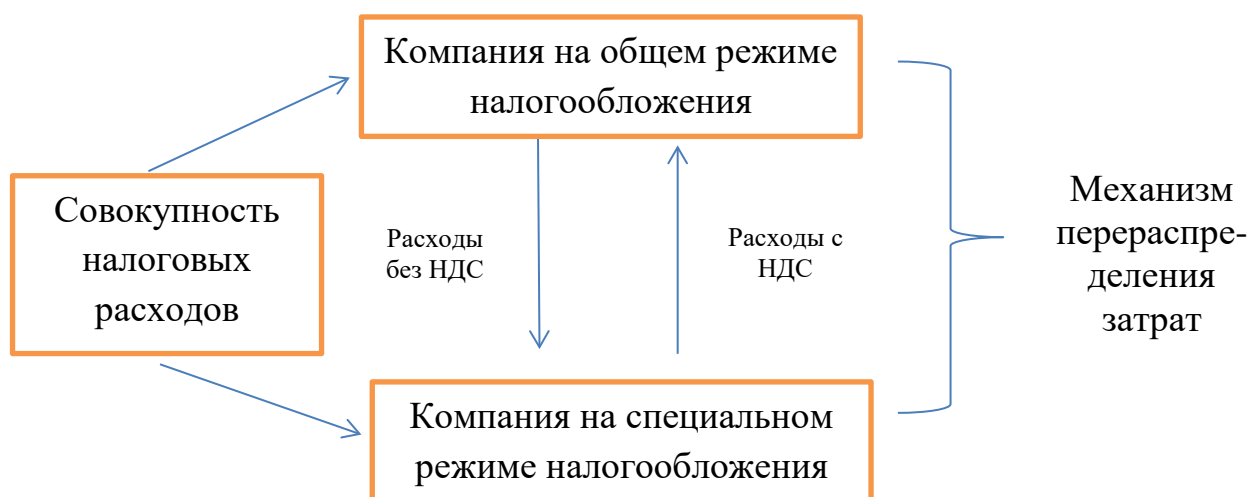


Рис.3.3. Схема снижения налоговой нагрузки путем перевода затрат без налога на добавленную стоимость на плательщиков налога.

Данная схема снижения налоговой нагрузки базируется на отнесение расходов без входного налога на добавленную стоимость на предприятие, применяющие специальный налоговый режим. Такими затратами могут служить: заработная плата, страховые взносы, проценты по кредитам и займам,

амортизационные отчисления, налоговые платежи, а так же затраты по любым приобретенным товарам в случае, если по ним не предъявлен налог на добавленную стоимость. Наглядно схема снижения налоговой нагрузки с помощью закупки через «дружественную» закупочную организацию представлена на рисунке 3.4.



Рис.3.4. Схема снижения налоговой нагрузки с помощью закупки через дружественную закупочную организацию

3. Схема снижения налоговой нагрузки за счет закупки товаров через закупочную организацию строится на принципе либо передачи товара с маленькой наценкой основной компании или предприятию на упрощенной системе налогообложения, либо как агент от своего имени, но за счет основной

компании. Закупочная организация может выступать как основная компания, в случае если организация имеет налаженные договорные отношения с поставщиками [27].

Фискальными органами Российской Федерации ежегодно анализируется налоговая нагрузка организаций, таким образом производится мониторинг компаний и выявление недобросовестных налогоплательщиков. Выбранная схема снижения налогообложения должна основываться на принципах законности и экономической обоснованности [49].

Таким образом, процесс снижения налоговой нагрузки должен базироваться на следующих принципах:

- разработка правильной учетной политики;
- выбор наиболее подходящего режима налогообложения: рациональное рассмотрение режимов для налогообложения конкретной фирмы с целью минимизации налоговых отчислений;
- проверка добросовестности контрагентов с целью подтверждения реальности и законной обоснованности хозяйственных операций;
- соблюдения правил хранения учетных, первичных документов организации, налоговой и бухгалтерской отчетности;
- соблюдение условий заключения договоров с контрагентами;
- соблюдение сроков сдачи отчетности.

Таким образом, пути снижения налоговой нагрузки являются механизмом действия налоговой оптимизации [28]. Оптимизация налогообложения это действенный способ снижения налоговой нагрузки. При выборе схем снижения налоговой нагрузки предприятие должно основываться на законных способах снижения налоговых затрат, должен иметь место сделан анализ деятельности компании в бедующих периодах.

Конечным итогом налоговой оптимизации должны являться: снижение размера уплачиваемых налоговых платежей, стремление к нулю налоговых санкций, максимальная отсрочка налоговых платежей, уменьшение налоговых рисков.

3.2. Налоговое консультирование по вопросам снижения налоговой нагрузки

Вопрос оптимизации налоговой нагрузки налогоплательщика наиболее часто разрешается налоговыми консультантами. Исходя из цели деятельности налогового консультанта, им может быть решена задача по снижению налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта. Оптимизация налогообложения, в частности минимизация налогов (легальное уменьшение налогов), представляющая собой уменьшение суммы налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика [37]. Данные действия представляют собой использование всех представленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов. Другими словами, это организация деятельности экономического субъекта, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения законодательства.

Рассмотрим наиболее распространённые способы оптимизации налоговой нагрузки. Налоговая оптимизация представляет собой текущую и перспективную и выражается следующими способами.

Оптимизация через договор базируется на анализе следующих факторов

- анализ участников договора: поставщиков и покупателей, заказчиков и исполнителей и других участников ведения хозяйственной деятельности.

Контрагенты договоров должны быть проверены по критериям платежеспособности и правомерности ведения деятельности;

- анализ предмета договора предусматривает наличие условий связи с производством и реализации продукции и текущим характером используемой информации;

- анализ вида деятельности в первую очередь актуален при ведении деятельности, для реализации которой необходимо получение лицензии или разрешений. Зачастую возникают споры при определении расхода на оплату аудиторских услуг и услуг дополнительного образования кадров, так как деятельность таких организаций обязательна к лицензированию;

- анализ даты совершения операции по договору обуславливается с юридической оценки в части с датой перехода права собственности предмета договора, с бухгалтерской оценки в части признания даты расходов по конкретному договорному обязательству, с налоговой оценки в части признания расходов и доходов в налоговом учете;

- анализ формирования цены предмета договора предусматривает установление цены на каждый вид товара или услуги. В конкретной денежной валюте в условных единицах;

- ответственность сторон договора: необходимо прописать права и обязанности каждой из сторон и их возможные нарушения.

Специальные методы налоговой оптимизации подразделяются на:

- «метод замены отношений, при котором организацией применяется гражданско-правовая норма с учетом налоговых последствий применения данных норм;

- метод отсрочки налогового платежа базируется на том факте, что срок уплаты большинства налогов напрямую связан с моментом налогообложения;

- метод прямого сокращения объекта налогообложения применяется в частности при совершении операций купли продажи путем занижения или завышения стоимости товаров, работ и услуг с учетом статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации в рамках 20 %;

- метод делегирования налоговой ответственности предприятию-сателлиту заключается в передаче ответственности за уплату основных налоговых платежей специально созданной организации, деятельность которой призвана уменьшить фискальное давление на материнскую компанию всеми возможными вариантами»;

- метод разделения отношений предусматривает разделение крупных предметов договора на более мелкие. Чаще всего применяется строительными организациями в части разделения ремонта здания на реконструкцию и капитальный ремонт с целью снижения расходов, так как расходы на реконструкцию увеличивает стоимость основных средств организации;

- метод офшора предполагает регистрацию предприятия в безналоговом или низконалоговом режиме налогообложения.

Именно для целей снижения налоговой нагрузки, налоговой оптимизации в организации целесообразно привлечь сторонних налоговых консультантов. Как правило, организации, специализирующие на данном виде услуг владеют большей информацией о возможности использования альтернативных вариантов формирования налоговой базы, учета объектов налогообложения, применения льгот, нюансах взаимодействия норм налогового законодательства.

Рассмотрим наглядно пример снижения налоговой нагрузки с помощью изменения следующих показателей (таблица 3.1).

Снижения налоговой нагрузки при изменении показателей цены и объема
продукции

№ п/п	Показатель	Факторы, влияющие на налоговую нагрузку	
		Изменение цены на 10 %	Изменение объема на 10 %
1	Выручка	увеличивается на 10 %	увеличивается на 10 %
2	Переменные не налоговые затраты	не изменяется	увеличивается на 10 %
3	Фонд заработной платы	не изменяется	увеличивается на 10 %
4	Страховые взносы с фонда заработной платы	не изменяется	увеличивается на 10 %
5	Переменные налоговые затраты	не изменяется	увеличивается на 10 %
6	Постоянные неналоговые затраты	не изменяется	не изменяется
7	Постоянные налоговые затраты	не изменяется	не изменяется
8	Неналоговые расходы	не изменяется	увеличивается на 10 %
9	Налоговые расходы , всего	не изменяется	снижается на 3,5 %
10	Расходы, всего	не изменяется	увеличивается на 5,2 %
11	Валовая прибыль	увеличивается в 7,5 раз	увеличивается в 3,9 раз
12	Налогооблагаемая прибыль	увеличивается в 7,5 раз	увеличивается в 3,9 раз
13	Налог на прибыль	увеличивается в 7,5 раз	увеличивается в 3,9 раза
14	Чистая прибыль	увеличивается в 7,5 раз	увеличивается в 3,9 раза
15	Совокупные налоговые затраты	увеличивается на 44,1 %	увеличивается на 16,8 %
16	Прибыль до уплаты налогов	увеличивается в 2,7 раза	увеличивается в 1,7 раз
17	Налоговая нагрузка на финансовые результаты	снижается на 37,3 %	снижается на 26.4 %

Таким образом, первый вариант налоговой оптимизации через процесс увеличение цены единицы продукции к примеру, на 10 %. При данном увеличении растет выручка от реализации пропорционально увеличению цены, что приводит к увеличению валовой прибыли.

Валовая прибыль увеличивается, как и зависящий от нее показатель – налог на прибыль пропорционально увеличению налоговой базы (прибыль). Однако, при применении данного метода снижения налоговой нагрузки увеличивается чистая прибыль, вместе с тем происходит увеличение совокупных

налоговых затрат. Показатель прибыли по уплате налогов также увеличивается и так как налоговая нагрузка на финансовые результаты представляет собой отношение совокупных налоговых затрат к прибыли до уплаты налогов данный метод при прочих разных условиях стимулирует снижение налоговой нагрузки.

Таким образом, метод увеличения цены продукции может привести к увеличению чистой прибыли и снижению степени влияния налогов на финансовые результаты деятельности.

Второй метод оптимизации, то есть увеличение объема реализации продукции на 10 % показывает рост выручки от реализации соразмерно увеличению объема продукции. Таким образом, это дает толчок увеличению переменных затрат и фонда оплаты заработной платы, что способствует увеличению суммы обязательных платежей с фонда заработной платы. Доля постоянных затрат, как налоговых, так и неналоговых, при применении данного метода остается неизменной, а доля переменных затрат увеличивается.

То есть, при применении данного метода происходит увеличение расходов и увеличение валовой налогооблагаемой прибыли. Налог на прибыль увеличивается пропорционально увеличению прибыли. Чистая прибыль после уплаты налогов увеличивается в несколько раз, прибыль до уплаты налогов увеличивается более чем на 50 %, показатель влияния налогов на финансовые результаты деятельности снижается.

Таким образом, вопрос привлечения налоговых консультантов в целях снижения налоговой нагрузки является механизмом рационального распределения финансовых потоков организации. Данный вывод основывается на том, что затраты на привлечение налоговых консультантов по вопросу снижения налоговой нагрузки чаще всего ниже затрат предприятия на налоговые платежи, которые налогоплательщики уплачивали до обращения к налоговому консультанту [53].

Налоговой нагрузкой называют показатель, отражающий совокупное воздействие на конкретного налогоплательщика или экономику страны в целом. Роль показателя налоговой нагрузки оценивается всеми хозяйствующими субъектами как один из основных показателей рентабельности. Государство использует показатель налоговой нагрузки с целью актуального рассмотрения налоговой политики страны.

С помощью определения показателя уровня налоговой нагрузки правительство проводит анализ налоговой нагрузки с целью последующего реформирования. Нельзя недооценить роль налоговой нагрузки в формировании социальной политики государства, так как изучение показателей тяжести налогообложения на отдельные группы общества способствует ее равномерному распределению.

3.3. Направления снижения налоговой нагрузки в Российской Федерации

Налоговая система Российской Федерации построена на принципе равенства, то есть, как в некоторых европейских странах, не существует диспропорции налоговых обязательств налогоплательщиков по форме собственности или территориальному расположению организаций. Настоящая налоговая система Российской Федерации имеет и ряд противоречий, исследованных российскими экономистами Барулиным С.В., Барулиной Е.В.

Во первых, увеличенная централизация налогов, при их первичном распределении по уровням публичной власти, то есть наибольшую долю налоговых поступлений составляют федеральные налоги. Таким образом, происходит масштабное распределение налоговых доходов между уровнями

бюджетной системы путем закрепления части федеральных налогов и выравнивания бюджетной обеспеченности регионов.

Во вторых, значительная часть платежей в бюджет искусственно была переведена законодательными органами из категории налоговых в категорию неналоговых платежей: таможенные пошлины; лицензионные сборы; страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. Однако с точки зрения налоговых теории и практики, вышеуказанные платежи (за исключением лицензионных сборов) являются налогами для экономики в целом и каждого плательщика в отдельности.

Налоговая система является одной из форм общественных и государственных институтов и представляет собой сложную экономико-правовую конструкцию. Создание налоговых систем, обеспечивающих одновременно реализацию функций государства и повышение деловой активности граждан, предприятий, муниципалитетов, регионов, всегда было и будет предметом дебатов и настоящих сражений между различными ветвями власти и бизнесом. Отрицательное влияние на уровень налоговой нагрузки в нашей стране производит теневой сектор экономики, так как не дает четкой оценки влияния налогового бремени на сбор налогов и формирование уровня реальной налоговой нагрузки на экономику страны.

Снижение уровня налоговой нагрузки на экономику страны должно базироваться на следующих принципах. Направления снижения налоговой нагрузки в Российской Федерации продемонстрировано в таблице 3.2.

Направления снижения налоговой нагрузки в Российской Федерации

Законодательное направление снижения налоговой нагрузки	Направление равномерного распределения финансовых инструментов
1	2
1.Снижение налоговых ставок основных налогов	1.Сокращение доли теневого сектора экономики
2.Универсализация налогообложения	2.Укрепление налоговой дисциплины
3.Снижение количества налогов	3.Расширение налогооблагаемой базы

Снижение налоговых ставок основных налогов, несомненно, самый быстрый способ снижения налоговой нагрузки, однако решение данного вопроса приведет к резкому сокращению налоговых доходов государства, именно по этой причине данная мера не является актуальной для Российской экономики. Так, с 1 января 2019 года налоговая ставка налога на добавленную стоимость увеличилась с 18 до 20 %, так как данный налог является одной из главных статей формирования налоговых поступлений, его доля за последнее время составляет не менее 35 % федерального бюджета государства.

Универсализация налогообложения подразумевает, что налоговая система страны должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, субъекта налогообложения, его отраслевой и иной принадлежности. Принцип универсализации предполагает обеспечение одинакового подхода к исчислению налогов вне зависимости от источника и места образования дохода или объекта налогообложения.

Мера снижения налоговой нагрузки с помощью механизма снижения количества показала положительную динамику после реформирования налоговой системы в 2005 году. В настоящее время, конкретно с 1 января 2019 года российская экономика не готова к снижению количества налогов, так как

законодательными органами предпринято решение в сторону увеличения количества налогов. Ведено три новых налога: экологический налог, налог на самозанятых граждан, туристический налог.

Сокращение доли теневого сектора экономики является основополагающим инструментом снижения налоговой нагрузки страны, так как, по наблюдениям российских и зарубежных экономистов, доля теневой экономики в Российской Федерации находится на уровне 30-40 % валового внутреннего продукта страны.

Способы снижения масштабов теневого сектора экономики следующие:

-совершенствование механизмов выявления налоговых правонарушений предполагает улучшение работы с данными, объединение усилий проверяющих органов, участие в международных соглашениях;

-усиление наказаний в части налогового законодательства предполагает увеличение налоговых штрафов и санкций, введение уголовного наказания за совершенные правонарушения;

-стимулирование добровольного выхода из теневой экономики предполагает получение налоговой амнистии и отсрочки налоговых платежей в бюджет Российской Федерации;

-создание связей и коалиций, удерживающих от ухода в теневой сектор экономики предполагает обеспечение преимущества работы с честными в рамках налогового законодательства партнерами и организациями, повышение уровня налогового образования, налоговую прозрачность ведения учета.

Укрепление налоговой дисциплины экономических субъектов является одной из составляющих экономической безопасности страны, так как налоговая дисциплина - это обязательный строгий порядок соблюдения налогового законодательства страны, своевременности и полноты уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет государства.

В настоящее время в Российской экономике предпринимаются следующие меры снижения налоговой нагрузки, принятые Министерством финансов: сокращение теневого сегмента экономики, изменения в налогообложении.

Сокращение теневого сегмента в Российской Федерации в 2019 -2020 годах базируется на следующих направлениях:

- использование онлайн-касс в розничной торговле, с помощью мгновенной фиксации экономической деятельности предприятия и передачи информации в налоговые органы;

- ужесточение таможенного контроля: создание единой системы прослеживания продукции от момента поступления для оформления и до продажи конкретному пользователю;

- формирование носового государственного реестра актов гражданского состояния;

- создание нового единого федерального регистра сведений о гражданах;

- запуск автоматического обмена налоговыми данными с причиной выявления налоговых правонарушений.

С целью создания благоприятных условий для развития малого и среднего бизнеса, Министерство финансов Российской Федерации намерено полностью систематизировать процесс взимания фискальных сборов и упорядочить налогообложение.

Для этого в ходе выполнения тезисов налоговой политика Российской Федерации на 2019-2020 годы планируется:

- провести ревизию всех обязательных сборов и выявить неналоговые платежи, которые фактически имеют налоговую природу для последующего включения их в налоговый кодекс;

- усовершенствовать трансфертное ценообразование, с целью отказа от контроля за ценами по сделкам предприятий, которые осуществляют свою деятельность на территории одного региона страны;

-предоставить льготы по оплате налога на прибыль налогоплательщикам определенных субъектов Российской Федерации, а также изменить порядок расчета таких платежей; усовершенствовать методику взимания налога на добавленную стоимость;

-повысить акцизы на табачную продукцию и вина, предварительно исключив вероятность манипулирования запасами уже готовой к продаже продукции;

-ввести налог на недвижимое имущество, которое принадлежит физическим лицам, не оформившим должным образом право собственности;

-провести работу над налогом на добычу полезных ископаемых, сформировать определение термина «участок недр», разработать методику, благодаря которой можно будет увеличить объем поступлений в бюджет без введения дополнительной налоговой нагрузки на нефтедобывающие компании;

-усовершенствовать налоговое администрирование, провести работу по расчету адекватного размера пени для юридических лиц;

-подготовить базу для поэтапной отмены действующих льгот.

Таким образом, расчет налоговой нагрузки в нашей стране, который осуществляется представителями самих налоговых органов, составлен по статистическим данным без учета неcodифицированных налогов и сборов, в связи с чем налоговое бремя является весьма низким по сравнению с другими странами, которые при расчете общей налоговой нагрузки на бизнес берут все виды обязательных платежей государству. Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, то есть интересы товаропроизводителя. Высокий уровень налоговой нагрузки на предпринимательскую среду приводит к спаду предложения товаров и услуг на рынке с одновременным ростом цен на производимую продукцию.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В целях эффективного ведения предпринимательской деятельности налоговая нагрузка налогоплательщиков должна быть методологически определена и оптимизирована. В этом заинтересованы все экономические субъекты. Государство заинтересовано в полноте и своевременности уплаты в государственный бюджет налогов и сборов, а налогоплательщики целеустремлены минимизировать налоговые платежи и иметь возможность получать налоговые льготы.

Расчет налоговой нагрузки применяется для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия. Такой показатель зависит от множества факторов: начиная от вида деятельности (это лежит в основе классификации налоговых органов) и заканчивая особенностями ведения налогового и бухгалтерского учета.

Показатель налоговой нагрузки целесообразно относить к системе показателей, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта. Термин налоговая нагрузка и определение его показателя используют налогоплательщики и налоговые органы. Налогоплательщики преследуют цель минимизировать налоговые отчисления, а налоговые органы используют данный показатель при определении налогоплательщиков, налоговая отчетность которых требует проверки. То есть, налоговая нагрузка компании не должна превышать среднеотраслевые значения по виду деятельности.

Налоговая нагрузка - это экономический показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества; соотношение между бюджетом и национальным доходом государства; показатель, отражающий долю начисленных налогов в доходах; форма монопольной цены совокупных общественных благ и в общем понимании – бремя, налагаемое любым платежом.

В результате изучения экономической литературы по теме исследования выявлено, что существуют, множество формул расчета налоговой нагрузки.

Каждая из них определяет налоговую нагрузку, используя различные показатели, в зависимости от цели определения налоговой нагрузки, отрасли экономической деятельности и охвата экономических субъектов. При определении налоговой нагрузки необходимо сопоставить показатели, используемые при расчете налогового бремени специфике расчета по методикам.

Так как часть показателей у разных авторов совпадает, а другая часть – отличается. Так, показатели тяжести налогового бремени и налоговую нагрузку используют при определении налогового бремени по методике Министерства финансов российской Федерации, Крейниной М.Н и Литвина И.И.. Абсолютная налоговая нагрузка определяется при расчете налогового бремени по методике Е.А. Кировой, методика Т.Н. Островенко предполагает определение таких показателей, как налоговое бремя на отдельные составляющие.

Задачи исследования, сформулированные во введении диссертационной работы, выполнены. Сформулирована сущность и принципы налоговой нагрузки в Российской Федерации, изучены методики расчета налоговой нагрузки, сделана оценка налоговой нагрузки в стране. Также определен показатель налоговой нагрузки ООО «Регион «Ресурс», сформулированы пути оптимизации данного показателя.

Налоговую нагрузку Российской Федерации целесообразно рассматривать по отраслям, так как при исчислении налогов наблюдается диспропорция налогообложения. Разумеется, данный факт связан с различностью ставок налогообложения и возможностью получения льгот.

Налоговая нагрузка Российской Федерации за период с 2013 по 2017 годы снизилась на 0,35 % в абсолютном выражении, то есть произошло снижение суммы налогов, сборов и иных обязательных платежей в соотношении к валовому внутреннему продукту страны. При расчете налоговой нагрузки страны используется отношение налогов, поступивших в бюджет страны и валового внутреннего продукта. Таким образом, чтобы наметить тенденцию

налоговой нагрузки страны в будущих периодах необходимо снизить расходы бюджета страны, или же, увеличить сумму налогов, поступающих в консолидированный бюджет государства. Государственные программы изменения данного показателя склоняются ко второму методу, то есть увеличению роста налогов в бюджет Российской Федерации, и таким образом увеличивая налоговые ставки, в частности по налогу на добавленную стоимость и акцизу на топливные ресурсы.

Рассмотрение рейтинга Российской Федерации в мире по уровню благоприятных условий ведения бизнеса анализируется улучшение рассматриваемых позиций [12]. Данный фактор основывается на ряде мер, предпринятых по стимулированию экономического состояния страны, таких как снижение уровня инфляции, развитие международной торговли, защита прав инвестиционной отрасли хозяйствования, развитие кредитования юридических и физических лиц.

Налоговая нагрузка общества с ограниченной ответственностью закрытого акционерного общества «Регион «Ресурс» при рассмотрении различных методик расчета не однозначно. Поэтому, специалистам, производящим расчеты налоговой нагрузки для конкретного экономического субъекта, можно рекомендовать комплексный подход к определению налоговой нагрузки и использование всех вышерассмотренных методик.

Такой подход позволит не только более точно оценить налоговые обязательства экономического субъекта, но и приобрести понимание, с чего должна начинаться оптимизация налогообложения в каждом конкретном случае, какие налоговые обязательства оказывают наибольшее влияние именно на данном предприятии и какой из объектов учёта наиболее перегружен налоговыми обязательствами.

Вопрос привлечения налоговых консультантов в целях снижения налоговой нагрузки является механизмов рационального распределения финансовых потоков организации. Данный вывод основывается на том, что

затраты на привлечение налоговых консультантов по вопросу снижения налоговой нагрузки чаще всего ниже затрат предприятия на налоговые платежи, которые налогоплательщики уплачивали до обращения к налоговому консультанту. Налоговой нагрузкой называют показатель, отражающий совокупное воздействие на конкретного налогоплательщика или экономику страны в целом. Роль показателя налоговой нагрузки оценивается всеми хозяйствующими субъектами как один из основных показателей рентабельности. Государство использует показатель налоговой нагрузки с целью актуального рассмотрения налоговой политики страны.

С помощью определения показателя уровня налоговой нагрузки правительство проводит анализ налоговой нагрузки с целью последующего реформирования. Нельзя недооценить роль налоговой нагрузки в формировании социальной политики государства, так как изучение показателей тяжести налогообложения на отдельные группы общества способствует ее равномерному распределению.

Налоговая оптимизация организации в первую очередь должна начинаться с анализа хозяйственной деятельности организации. Далее следует выявление несовершенств и проблем финансово-хозяйственной деятельности организации, после чего происходит выбор схемы оптимизации налогообложения. Конечным этапом налоговой оптимизации должно быть определение нового детального и конкретного плана осуществления хозяйственной деятельности организации. Итогом оптимизации налогообложения должно служить сокращение налоговых платежей и в целом – снижение уровня налоговой нагрузки.

Анализ налоговой нагрузки ООО «Регион «Ресурс», произведенный во второй главе работы демонстрирует высокий уровень налоговой нагрузки налога на добавленную стоимость. Самими распространёнными методами снижения налоговой нагрузки по налогу на добавленную стоимость признаются: перенос части на организацию, находящуюся на упрощенной системе налогообложения;

разделение полномочий с организацией на упрощенной системе налогообложения; метод разделения затрат.

Возможные к применению методы снижения налоговой базы, сформированы в третьей главе исследования. Основное внимание уделено налогу на добавленную стоимость, поскольку тяжесть его уплаты затрагивает широкий круг юридических и физических лиц и, одновременно с этим, НДС является приоритетным налогом в отношении усиления налогового администрирования со стороны налоговых органов. Отмечено значительное количество методов снижения налоговой базы. Их применение и получение экономической выгоды должно быть обоснованно, так как при обнаружении налоговыми органами налоговых правонарушений по снижению налога на добавленную стоимость государственные органы имеют возможность начисления штрафных санкций и пеней.

В целях снижения налоговой нагрузки в виде применения упрощенной системы налогообложения достаточно распространенный способ. На примере исследуемой организации данный способ возможен, так как условия применения данного режима соответствуют финансовым показателям ООО «Регион «Ресурс». Применение упрощенной системы налогообложения позволяет не уплачивать налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на добавленную стоимость.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юрайт, 2016 .-63 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст] : (часть первая, часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собр. законодательства Российской Федерации - 2015
3. Таможенный кодекс Таможенного союза (ред. от 08.05.2015) (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17) - [Текст]: офиц. текст. – СПб. [и др.] : Питер, 2015. - 192 с.
4. О внесении в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : Федеральный закон от 26.11.2008.№ 224 –ФЗ (ред. От 27.12.2009 № 368-ФЗ) // Справочная правовая система «Консультант Плюс».
5. Налоговые каникулы [Электронный ресурс] : Федеральный закон от 29 декабря 2014 года № 477 – ФЗ // Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_172963
6. Об основах налоговой системы в Российской Федерации [Электронный ресурс] : Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 (ред. от 11 ноября 2003 г.) // 2015 Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200/
7. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : Приказ Федеральной Налоговой Службы от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

8. О преференциях при применении специальных налоговых режимов и снижении налоговой нагрузки по налогу на имущество организаций и земельному налогу для предприятий малого и среднего бизнеса [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 31.05.2018 N 03-01-11/36903 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

9. О разъяснении налогового законодательства [Электронный ресурс]: Письмо МНС РФ от 1 ноября 2002 г. № 62-4-09/185-АЛ370 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

10. Об анализе налоговой нагрузки в РФ [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 17.04.2018 № 03-01-11/25472 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

11. Об институте представительства в налоговых правоотношениях [Электронный ресурс]: Письмо МНС РФ от 21 июня 1999 г. № 18-1-04/920 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

12. Bloomberg: Рейтинг стран мира по эффективности систем здравоохранения в 2017 году. [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий. — 08.10.2017. 21:00. Режим доступа: <http://gtmarket.ru/news/2016/10/08/7306>

13. Абдулгалимов, А.М. Оптимизация налогообложения – необходимые условия повышения экономической активности организации [Текст]/ А.М. Абдулгалимов // Оптимизация налогообложения. – 2009. - №19. – с.29

14. Автономов, В.С. История экономических учений [Текст]: учеб. пособие для вузов/В.С. Автономов, О.И. Ананьин, Н.А. Макашева и др.; под общ. ред. В.С. Автономова. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 784с.

15. Архипцева, Л.М. Особенности холдингов как консолидированных налогоплательщиков [Текст] /Л.М. Архипцева, О.Н. Архипцева, Т.С. Миронченко // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 5. – С. 16-23.

16. Байтокаев, К.Ш. Влияние на налоговую нагрузку некоторых факторов [Текст]: // К.Ш. Байтокаев. - Современные научные исследования. - 2012. - № 10. - С. 7.
17. Балацкий, Е.В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций [Текст] / Е.В. Балацкий // Проблемы прогнозирования. – 2013. – № 2. – С. 88-105.
18. Барнгольц, С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта [Текст]: учеб. пособие для вузов / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник; под общ. ред. С.Б.Барнгольца. – М.: 2013. – 125 с
19. Бородин, В.А. Налоговая нагрузка как составляющая финансовой устойчивости предприятия [Текст] / В.А. Бородин, П.В. Малахов // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 32. – С. 10-16.
20. Бородина, А.С. Оценка налоговой нагрузки предприятия [Текст] / А.С. Бородина // Налоги и налогообложение. –2014. – № 9. – С. 12-21.
21. Бочаров, В.В. Финансовый анализ [Текст]: учеб. пособие для вузов / В.В. Бочаров. – СПб.: Питер, 2012. – 240 с.
22. Брызгалин, А.В. Налоги, люди, время [Текст]: учебник / А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин. В. Р. Берник; под общ. ред.А.В. Брызгалина.- М.:Налоги и налоговое право, -2012.- 576 с.
23. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация расходов [Текст]:учебник / А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин; под общ. ред. А.В. Брызгалина.- М.:Налоги и налоговое право, 2013. -304 с.
24. Брызгалин, А.В. Сложные хозяйственные операции и сделки расходов [Текст]: учебник / А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин; пол общ. ред. А.В. Брызгалина.- М:Налоги и налоговое право,-2012.- 288 с.
25. Букин А.И. Налоги - старая песня о главном! [Текст]: //А.И. Букин.- Экономика, предпринимательство и право. 2012. № 6. С. 81 - 86.

26. Буцкая, И. Налоговый инвестиционный кредит. Как снизить налоговую нагрузку и оправдать вложения в бизнес [Текст] / И. Буцкая // Финансовая газета. - 2017. - № 47. - С. 5 - 6.

27. Всемирный экономический форум: Рейтинг глобальной конкурентоспособности 2016–2017. [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий. — 30.09.2016. 16:00.
URL: <http://gtmarket.ru/news/2015/09/30/7246>

28. Голодова, Ж.К. Оценка экономического потенциала предприятия [Текст] / Ж.К. Голодова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2012. – № 2. – С. 21-28.

29. Гончаренко, Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на понятие и факторы возникновения [Текст] / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 1. – С. 7-15.

30. Дадашев, А.З. Уровень налоговой нагрузки организаций в контексте налоговых проверок [Текст] / А.З. Дадашев, Ю.А. Дадашева // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 4. – С. 16-24.

31. Джаарбеков, С.М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. [Текст]:учебник / С.М. Джаарбеков — М.: МЦФЭР, 2005.-816 с.

32. Ермакова, Е.А. Налоговая нагрузка как показатель результативности налогового стимулирования модернизации в России [Текст]: / Е.А. Ермакова. // Экономические стратегии. 2014. Т. 16. № 1. С. 102 - 109.

33. Жернаков, С.А. Налоговая нагрузка: критерий оценки налоговых рисков и экономическая сущность [Текст] / С.А. Жернакова // Налоги и финансовое право. 2010. № 6. С. 242 - 247.

34. Запольский, С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права [Текст] / С.В. Запольский. - Монография. М.: РАП; Эксмо, 2008. 160 с.

35. Земцов, А.А. Введение в проблему администрирования штрафов как элементов неналоговых доходов бюджета [Текст] / А.А. Земцов, Т.П. Булахова // Проблемы учета и финансов. 2012. № 2. С. 59 - 64.

36. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2017 году. [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий. — 28.10.2016. 07:55. Режим доступа: <http://gtmarket.ru/news/2015/10/28/7261>

37. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2018 году. [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий. — 26.07.2018. 07:00. Режим доступа: <http://gtmarket.ru/news/2016/10/26/7312>

38. Капанина, Ю.В. Вопрос-ответ [Текст] / Ю.В. Капанина // Главная книга. - 2017. - № 14. - С. 37.

39. Кашин, В.А. Налоги и налогообложение. Актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования. – Курс лекций [Текст]: Учеб. пособие для вузов / В.А. Кашин. – М.: Налоговая политика и практика (Серия «Приложение к журналу «Налоговая политика и практика».), 2012. – 257 с.

40. Круговцова, Е.В. Влияние уровня налогового бремени на экономическую привлекательность страны [Текст] / Е.В. Круговцова // Вопросы экономики и управления. -2017. -№ 4. -С. 1-3.

41. Лукаш, Ю. А. Оптимизация налогов. Методы и схемы [Текст]: учебник / под ред. Ю.А. Лукаш. -. М.: ГроссМедиа; РОСБУХ, - 2015. – 483 с.

42. Медведев, А.Н. Налоговая выгода [Текст] / А.Н. Медведев // Бухгалтерский учет. - 2015. - № 11. - С. 99 - 105.

43. Налоговая нагрузка и налоговые условия ведения предпринимательской деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] // 2016 Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2016/10/main/ONNP_2017-2019_proekt_na_03-10-2016_itog_na_sayt.pdf

44. Налоговая нагрузка в разных отраслях. [Электронный ресурс] // Налоги и право . - Режим доступа: <http://lawedication.com/blog/2012/04/02/nalogovaya-nagruzka-v-raznyx-otraslyax/>

45. Никулина, О.М. Влияние налоговой нагрузки на деятельность коммерческих предприятий [Текст] / О.М. Никулина // Проблемы учета и финансов. - 2014. - № 4. - С. 41 - 48.

46. Никулина, О.М. Налоговая нагрузка в России: основные подходы [Текст] / О.М. Никулина // Все для бухгалтера. 2017. № 2. С. 16 - 28.

47. Орлова, А.А. Налоговое консультирование и его роль в повышении налоговой культуры в России [Текст] / А.А.Орлова // Архитектура финансов: антикризисные финансовые стратегии в условиях глобальных перемен. Сборник материалов VII Международной научно-практической конференции. -2016. - С. 116-119.

48. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [Электронный ресурс] : одобрены Правительством РФ 30.05.2013 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

49. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник для вузов/ В.Г. Пансков, В.Г. Князев; под общ.ред. В.Г. Панскова.– М.: МЦФЭР, 2014. – 336 с.

50. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст]: учебник для вузов/В.Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2015. – 592 с.

51. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика [Текст]: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков. – М.: Юрайт, 2014. – 680 с.

52. Пансков, В.Г. Показатель налогового бремени [Текст]/ В.Г. Пансков// Налоговая политика и практика. - 2012. - №3. - С. 88-89

53. Паскачев, А.Б. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика [Текст]: учебное пособие/А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, В.И. Мишин, Р.А. Саакян и др.; под общ. ред. Ф.К. Садыгова. – М.: Изд-во экономико-правовой литературы, 2014. – 232 с.

54. Пелькова, С.В. Анализ методик расчета налоговой нагрузки организации [Текст]: учебное пособие / С.В. Пелькова – М.: Прогресс, -2012.- 189 с.
55. Перов, А.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник для вузов/ А.В. Перов, А.В. Толкушкин. – М.: Юрайт, 2009. – 719 с.
56. Пинская, М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления [Текст] / М.Р. Пинская // Финансы. – 2009. – № 2. – С. 9-14.
57. Поляк, Г. Б. Налоги и налогообложение [Текст] : учебник и практикум для СПО.— М.: Издательство Юрайт, 2015. — 474 с.
58. Пушкарёва, В.М. Как измерить налоговую нагрузку [Текст]: //В. М. Пушкарёва.- Финансы. 2014. № 12. С. 33 - 36.
59. Пушкарёва, В.М. История финансовой мысли и политики налогов [Текст]: учеб. пособие для вузов / В.М. Пушкарёва. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 234 с.
60. Сайфиева, С.Н. Налоговая нагрузка на экономику: макроэкономический анализ [Текст]: монография/С.Н. Сайфиева. – М.: Изд-во ЛКИ, 2012. – 240 с.
61. Сапрыкина, Т.В. Тенденции развития налогового консультирования и оптимизации налоговых платежей хозяйствующих субъектов в России [Текст] / Т.В. Сапрыкина, М.А. Котлярова, Е.В. Круговцова //Ученые записки Российской Академии предпринимательства. -2018. -Т. 17. -№ 1. - С. 87-99.
62. Сапрыкина, Т.В. Пути снижения налогового бремени [Текст]/ Т.В. Сапрыкина, Е.В. Круговцова // Вопросы экономики и управления. - 2018. - № 50. -С. 10-14.
63. Серова, А.И. Об изменении учетной политики организации (ИП) [Текст] / А.И. Серова // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2017. - № 1. - С. 46 - 52.
64. Слесаренко, В.Г. Методика оптимизации налогообложения [Электронный ресурс]: для студентов заочной формы обучения /

В.Г. Слеваренко. - Электронный журнал. - Режим доступа: <http://www.public-optimiz.ru>

65. Телеганова, А.А. Современное состояние банковского кредитования населения в России. [Электронный ресурс] // Телеганова А.А. — 05.08.2018. 9:00. — Режим доступа: URL: <http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2018/3/financeandcredit/Telegenova.pdf>

66. Солодянкина, Г.А. Налоговая нагрузка как элемент конкурентоспособной налоговой системы [Текст] / Г.А. Солодянкина // Налоги и финансовое право. - 2010. - № 7. - С. 257 - 261.

67. Султангаджиев, Ш.М. Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности [Текст] / Ш.М. Султангаджиев // Российское предпринимательство. - 2012. - № 18. - С. 159 - 164.

68. Толпегина, О.А. Анализ прибыли: теория и практика исследования [Текст] / О.А. Толпегина / Экономический анализ: теория и практика. — 2009. — № 2. — С. 35-44

69. Тютюрюков Н.Н. Налоговая статистика в странах Евросоюза и России [Текст]: // Н.Н. Тютюрюков.-Финансовая экономика. 2010. № 4. С. 65 - 76.

70. Черник, Д.Г. Налоги [Текст]: учеб. пособие для вузов/Д.Г. Черник. — М.: Финансы и статистика, 2012. — 234 с.

71. Чернов, В.В. Снижение налоговых ставок: утопия или эффективное решение [Текст] / В.В. Чернов, С.Н. Алехин // Российский налоговый курьер. — М., 2008. — № 18. — С. 21-24.

72. Чипуренко, Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление [Текст]: монография/Е.В. Чипуренко. — М.: Налоговый вестник, (Серия «Приложение к журналу «Налоговый вестник»), 2008. — 464 с.

73. Что такое налоговая нагрузка и как ее рассчитать [Электронный ресурс] - Издательство «Главная книга», 2018 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

74. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Т.Ф. Юткина. 3-е изд., перераб. И доп.-М.: ИНФРА-М,2013. – 228 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ