

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра «Финансовые технологии»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, финансовый директор

_____ Е.В. Шерстнева

« ____ » _____ 20 ____ г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой, д.э.н., проф.

_____ И.А. Баев

« ____ » _____ 20 ____ г.

Анализ налоговой нагрузки мясоперерабатывающих предприятий
Уральского региона

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА МАГИСТРА
ЮУрГУ – 38.04.01.2019.301/1006.ВКР

Руководитель работы, доцент

_____ М.В. Подшивалова

« ____ » _____ 2019 г.

Автор

студентка группы ВШЭУ – 398

_____ А.И. Мартынова

« ____ » _____ 2019 г.

Нормоконтролёр, ст. преподаватель

_____ Е.Ю. Куркина

« ____ » _____ 2019 г.

АННОТАЦИЯ

Мартынова А.И. Анализ налоговой нагрузки мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона – Челябинск: ЮУрГУ, ВШЭУ-398, 120с., 27 ил., 40 табл., библиограф. список – 41 наим.

Выпускная квалификационная работа выполнена с целью изучения и анализа налоговой нагрузки и ее влияния на теневую активность мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона.

В рамках работы были рассмотрены различные подходы к понятию налоговой нагрузки и налогового бремени. Также был проведен анализ отечественных и международных методик расчета и анализа налоговой нагрузки, были рассмотрены основные достоинства и недостатки существующих методик, рассмотрено влияние налоговой нагрузки при стратегическом планировании налоговой политики страны. В связи с этим был проведен анализ и дана оценка налоговой нагрузки отдельно по группам субъектов мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона. А также рассмотрено влияние налоговой нагрузки на теневую активность предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона.

Все необходимые расчетные данные представлены в работе в табличной форме, а также отражены на рисунках и графиках.

ABSTRACT

Martynova A.I. Analysis of the tax burden of the Ural region meat processing enterprises – Chelyabinsk: SUSU, HSE-398, 120 pages, 27 drawings, 40 tables, bibliography – 41 names.

The final qualification work was carried out in order to study and analyze the tax burden and its impact on the shadow activity of the Ural Region meat processing enterprises.

Various approaches to the concept of tax burden and tax burden were considered in the framework of the work. The analysis of domestic and international methods of calculation and analysis of the tax burden was also carried out, as well as the main advantages and disadvantages of existing methods were considered, the impact of the tax burden on the strategic planning of tax policy was considered. In this regard, the analysis and assessment of the tax burden was carried out separately for groups of subjects of meat processing enterprises of the Ural region. The influence of the tax burden on the shadow activity of meat processing enterprises in the Ural region is also considered.

All the necessary calculation data are presented in the work in tabular form, as well as reflected in the figures and graphs.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	9
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОНЯТИЯ «НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА»	
1.1 Понятие и сущность показателя «налоговая нагрузка»	10
1.2 Современные методики расчета налоговой нагрузки в Российской Федерации и за рубежом	20
1.3 Основные тренды налоговой политики в Российской Федерации	31
2 ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ УРАЛЬСКОГО РЕГИОНА	
2.1 Анализ налоговой нагрузки средних предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона	43
2.2 Анализ налоговой нагрузки малых предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона	52
2.3 Анализ налоговой нагрузки микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона	64
3 ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ТЕНЕВУЮ АКТИВНОСТЬ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ УРАЛЬСКОГО РЕГИОНА	
3.1 Выявление теневой активности предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона	83
3.2 Выявление фальсификаций бухгалтерской отчетности мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона	95
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	108
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	111
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А	116
ПРИЛОЖЕНИЕ Б	117
ПРИЛОЖЕНИЕ В	118
ПРИЛОЖЕНИЕ Г	119
ПРИЛОЖЕНИЕ Д	120

ВВЕДЕНИЕ

Одной из важнейших и наиболее дискуссионных тем в современной экономической науке является проблема определения налоговой нагрузки, в частности наиболее остро встает вопрос корректного расчета данного показателя. Интерес экономической науки к понятию налоговой нагрузки обусловлен высокой степенью влияния данного показателя как на микро уровне через анализ влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия, так и на макро уровне через анализ величины и полноты фискальных платежей, являющихся основной доходной составляющей государственного бюджета, что во многом предопределяет благосостояние страны в целом.

Наиболее полное раскрытие понятия налоговой нагрузки как актуального направления налоговой политики включает раскрытие сущности понятия налоговой нагрузки, соотношение понятий налоговой нагрузки и налогового бремени, особенностей определения данного показателя на законодательном уровне в нормативных актах Российской Федерации, а также включает определение законодательных и авторских методик расчета налоговой нагрузки.

Целью выпускной квалификационной работы является анализ налоговой нагрузки на примере предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона и оценка влияния налоговой нагрузки на ведение теневой деятельности предприятиями мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона.

Поставленная цель определяет следующий ряд взаимосвязанных задач работы:

1. проанализировать существующие подходы к понятию «налоговой нагрузки»;
2. рассмотреть существующую нормативно-правовую базу в области налоговой нагрузки;
3. рассмотреть принятые на законодательном уровне и авторские российские методики, а также зарубежные методики расчета налоговой нагрузки;
4. выявить достоинства и недостатки существующих методик оценки налоговой нагрузки в России и за рубежом;

5. провести анализ и оценку налоговой нагрузки на примере мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона в разрезе субъектов предпринимательства;

6. проанализировать влияние налоговой нагрузки на ведение теневой деятельности мясоперерабатывающими предприятиями Уральского региона.

Работа состоит из введения, трех глав и заключения.

В первой главе рассматриваются различные подходы к пониманию термина налоговой нагрузки, выполняется анализ распорядительных документов Федеральной налоговой службы, определяющих показатель налоговой нагрузки и его значение, рассматриваются нерешенные аспекты налоговой нагрузки в указанных распорядительных аспектах, рассматриваются современные методики расчета налоговой нагрузки в Российской Федерации и за рубежом, их недостатки и достоинства, а также рассматриваются основные тренды налоговой политики Российской Федерации.

Во второй главе проводится анализ и оценка налоговой нагрузки на примере мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона в разрезе групп субъектов предпринимательства, а именно средних, малых и микро предприятий.

Третья глава включает основные причины ведения субъектами предпринимательства теневой деятельности, классификацию возможных угроз для экономики страны в случае увеличения теневой деятельности, оценку теневого сектора в мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона исходя из налоговой нагрузки, а также методы выявления фальсификаций бухгалтерской отчетности мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона на примере средней группы субъектов предпринимательства.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОНЯТИЯ «НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА»

1.1 Понятие и сущность показателя «налоговая нагрузка»

Важным фактором существования любого бизнеса является его обязанность уплачивать налоги, определенные на законодательном уровне. В связи с этим выделяют такое понятие как налоговая нагрузка, предполагая под этим обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей в бюджетную систему на финансовое положение предприятий.

Налоговую нагрузку принято рассматривать на микро и макроуровнях, в связи с этим предпринимаются попытки разграничения категории «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка» [1]:

— под понятием «налоговая нагрузка» подразумевают отношения на более высоком уровне агрегирования интересов их участников, одним из которых всегда является государство, другим – налогоплательщики страны, региона, муниципального образования;

— под «налоговым бременем» предполагается рассматривать отношения между государством и конкретным налогоплательщиком.

При этом многие ученые по-разному подходят к определению налоговой нагрузки, в связи с этим отсутствует единое понимание и принятие терминологии, характеризующей влияние налогообложения на предприятие. К наиболее часто используемым определениям относятся:

— по мнению Е.Н. Грисимовой «налоговая нагрузка – это отношение общей части суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту, с помощью этого показателя можно увидеть, какая часть произведенного общественного продукта перераспределяется посредством бюджетных механизмов»;

— по мнению С.В. Барулина «налоговая нагрузка – это, с одной стороны, форма монопольной цены общественных благ, в которой выражается мера

стоимости (ценности) государственных услуг по отношению к источникам уплаты налогов, или совокупная доля (ставка) налогов к добавленной стоимости, складывающаяся под влиянием законов рыночной экономики и частных налоговых законов (стоимости, спроса и предложения, налогового предела); с другой стороны, это расчетный ценовой показатель количественного измерения налоговых параметров оценки услуг государства по принятой методике, характеризующий налоговую нагрузку на источник уплаты налогов»;

— по мнению С.Б. Сабанти понятие «налоговая нагрузка» должно включать комплексную характеристику таких показателей, как перечень налогов и сборов, ставки налогов, налогооблагаемая база, механизм исчисления налоговой нагрузки на предприятии;

— по мнению Д.Г. Черника «налоговая емкость» - наиболее обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и государства; величина, характеризующая долю налоговых отчислений в общем объеме производства и доходов, производная величина от реализуемой модели рыночной экономики.

Интерес экономической науки к понятию налоговой нагрузки объясняется в главной степени тем, что фискальные платежи являются основной доходной составляющей государственного бюджета, сумма собранных налогов, сборов, пошлин и иных платежей определяет во многом благосостояние страны в целом. При этом, во-первых, показатель налоговой нагрузки необходим государству для разработки налоговой политики, поскольку в случае ввода новых налогов и ликвидации старых, изменении налоговых ставок и налоговых льгот, государству необходимо определить и не переступить предельно допустимые уровни давления на экономику, в случае перехода границ которых могут возникнуть негативные экономические процессы. Во-вторых, на макроуровне государству необходимо исчисление налоговой нагрузки для сравнительного анализа налоговой нагрузки в целом в разных странах и последующего принятия хозяйствующими субъектами решений о размещении производства, распределении инвестиций. В-третьих,

показатель налоговой нагрузки необходим для анализа влияния налоговой системы страны на формирование социальной политики, также для анализа справедливости налогообложения в отношении населения страны, что в конечном итоге дает возможность государству более справедливо распределить налоговое бремя для стабилизации социально-экономической ситуации в стране. Если говорить о необходимости показателя налоговой нагрузки для хозяйствующего субъекта, то от уровня этого показателя в значительной мере зависят принятие решений о вложении собственных финансовых ресурсов в развитие того или иного производства [2].

В связи с вышесказанным возникает потребность в качественной и содержательной оценке налогового бремени как финансовой категории и ценового показателя. В научной литературе предложено множество методик оценки налоговой нагрузки предприятия, при этом отсутствует единое мнение, какой показатель наиболее верно и точно характеризует нагрузку на бизнес. Основной классификацией выступают различия в расчете при анализе разного масштаба налоговой нагрузки, т.е. при микро или макроанализе. При этом существуют разные мнения относительно налоговой нагрузки на государственном уровне:

— по определению А.В. Брызгалина налоговая нагрузка – это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налогов и сборов к совокупному национальному продукту.

— по мнению В.Г. Панскова в качестве показателя налоговой нагрузки следует использовать показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к внутреннему валовому продукту.

При этом при разнообразии авторских подходов к методике расчета «налоговой нагрузки» на законодательном уровне пока отсутствует нормативно закреплённая методика оценки налоговой нагрузки организаций кроме утвержденного расчета в Приказе ФНС России от 30.05.2007г. N ММ-3-06/333

«Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [3] и распорядительных документов Федеральной налоговой службы, представленных в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Распорядительные документы ФНС, определяющие показатель «налоговая нагрузка» и его значение

№	Нормативный документ	Краткое описание основных положений
1	Приказ ФНС России от 30.05.2007г. N ММ-3-06/333 «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»	В данном приказе описан механизм расчета показателя «налоговая нагрузка», в Приложении №3 отражаются показатели совокупной налоговой нагрузки по отраслям народного хозяйства и в целом по стране.
2	Письмо ФНС России от 17.07.2013г. N АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы»	В письме содержится алгоритм расчета налоговой нагрузки и его допустимые значения по отдельным видам налогов (в т.ч. по НДС и налогу на прибыль)
3	Письмо ФНС России от 25.07.2017г. N ЕД-4-15/14490 «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам»	Письмо посвящено вопросам контроля правильности исчисления и уплаты налогоплательщиками НДФЛ и страховых взносов, в Приложении №7 приводятся формулы расчета налоговой нагрузки по некоторым группам хозяйствующих субъектов и видам налогов.

При этом несмотря на многообразие подходов к оценке налоговой нагрузки в современных научных трудах остаются нерешенными следующие аспекты [4]:

— проблема перечня налогов и сборов, учитываемых при определении налоговой нагрузки (относительно НДФЛ, акцизов, страховых взносов);

— вопросы относительно определения базы сравнения (общая сумма выручки организации, финансовый поток организации, чистая прибыль, вновь созданная стоимость и т.д.).

Кроме этого величина налоговой нагрузки зависит от множества факторов и составляющих, которые условно делятся на два блока: внутренние и внешние:

- внутренние:
 - отрасль, вид деятельности организации;
 - организационно-правовая форма;
 - вид налогового режима;
 - выбранный способ бухгалтерского и налогового учета, закрепленный в учетной политике;
 - договорные условия с контрагентами;
- внешние:
 - экономическая и политическая ситуация в стране;
 - изменения в международной практике, межгосударственных соглашениях;
 - проводимая налоговая политика на государственном уровне;
 - особенности региональной налоговой политики;
 - механизм взимания налогов.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод о важном экономическом значении показателя «налоговая нагрузка» как для государственных структур, так и для хозяйствующих субъектов. При этом для хозяйствующих субъектов определение уровня налоговой нагрузки напрямую связано с вниманием налоговых органов к деятельности данного предприятия, а также возможности решения о проведении выездной налоговой проверки [5].

Процедура расчета налоговой нагрузки на предприятии позволяет налогоплательщику самостоятельно контролировать уровень фискального обременения в рамках действующего законодательства, при этом самостоятельно провести оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов.

В соответствии с общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок налоговая нагрузка данного налогоплательщика не должна быть ниже ее среднего

уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности). Ориентировочные значения налоговой нагрузки по видам экономической деятельности представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности (расчет произведен с учетом поступлений по НДС), 2017г.

Вид экономической деятельности (укрупненно)	Налоговая нагрузка, %	Справочно: фискальная налоговая нагрузка по страховым взносам, %
ВСЕГО	10,8	3,6
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство	4,3	5,5
Добыча полезных ископаемых	36,7	1,8
Обрабатывающие производства	8,2	2,2
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	6,8	2,4
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений	8,4	4,8
Строительство	10,2	4,3
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	3,2	1,2
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	9,5	5,7
Транспортировка и хранение	6,8	4,8
Деятельность в области информации и связи	16,4	5,2
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	21,3	6,3
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	15,4	9,2

Стоит также заметить, что снижение показателя налогового обременения не является единственным критерием для решения о проведении внеплановой ревизии ИФНС, однако уровень фискальной нагрузки и уровень рентабельности налоговая служба выделяет отдельно среди 12 критериев.

Показатель «налоговая нагрузка» согласно Приказа ФНС России от 30.05.2007г. N ММ -3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) рассчитывается как отношение суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности России к обороту организаций по данным Росстата, умноженное на 100%. При этом также указывается, что в расчет включены поступления по НДС, отдельно выделена фискальная нагрузка по страховым взносам и включаются только те налоги и сборы, которые закреплены НК РФ и контролируются налоговыми службами.

В связи с этим следует выделить несколько замечаний данных выше пояснений, поскольку у многих теоретических и практикующих специалистов есть иной взгляд на данные замечания [6]:

— согласно мнению исследователя И.Ю. Игнатъевой для расчета целесообразно учитывать все налоги и сборы, предусмотренные НК РФ и в отношении которых предприятие является налогоплательщиком, соответственно в расчет не следует включать НДС, поскольку предприятие в данном случае осуществляет функции налогового агента;

— относительно страховых взносов многие специалисты придерживаются мнения о целесообразности включения в расчет налоговой нагрузки страховых взносов, поскольку платежи по страховым отчислениям занимают высокую долю издержек в расходах предприятия, в связи с этим отсутствие значительных данных в расчете искажает сущность данного расчета;

— поскольку в расчет налоговой нагрузки по методике ФНС включаются только те налоги и сборы, которые закреплены НК РФ и контролируются налоговыми службами, прочие налоги при этом исключаются из расчета, однако имеется большое количество налоговых и таможенных платежей, которые администрирует Федеральная таможенная служба, и для хозяйствующих структур с внешнеэкономической деятельностью эти расходы составляют высокий удельный вес в общей сумме налоговых платежей (НДС на товары, ввозимые на территорию РФ, таможенные, экспортные пошлины).

При этом данная методика также не учитывает региональные особенности налоговой нагрузки, поскольку среднестатистические значения по одной отрасли, но в разных экономических зонах различаются с учетом природных и потребительских особенностей, необходимо также отметить, что в каждом регионе действуют разные ставки по региональным, местным налогам и сборам.

Следует также обратить внимание на отсутствие особенностей подхода к расчету налоговой нагрузки при ведении организацией одновременно нескольких видов деятельности, а также отсутствие разделения налоговой нагрузки между налогоплательщиками, применяющих разные режимы налогообложения, поскольку существуют достаточно веские различия в перечне применяемых налогов, ставок при общей системе и специальных режимах налогообложения.

Указанные выше замечания и отсутствие внимания в расчете на веские особенности ведения бизнеса не могут отражать объективное налоговое бремя, на расчет которого могла бы достаточно точно ориентироваться федеральная налоговая служба при вынесении решения о проведении выездной налоговой проверки.

Следующим распорядительным документом ФНС, который определяет показатель «налоговая нагрузка» и его значение, является Письмо ФНС России от 17.07.2013г. N AC-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» [8]. Стоит отметить, что данное письмо действовало до 25.07.2017г., однако на его нормативы по налоговой нагрузке, представители налоговых служб ориентируются и в настоящее время.

При проведении аналитических и контрольных мероприятий в целях подготовки материалов для рассмотрения, а также в ходе заседания комиссий выявляются налоговые риски налогоплательщиков, проводится анализ уровня налоговой нагрузки по определенной форме, указанной в таблице 1.3.

Также в указанном расчете содержится примечание, согласно которому если налогоплательщик отчитывается по НДС, акцизам, водному налогу, платежами за пользование природными ресурсами, налогу на имущество, транспортному и

земельному налогам, при расчете налоговой нагрузки учитываются начисления по данным налогам.

Таблица 1.3 – Расчет налоговой нагрузки налогоплательщиков

№ стр.	Наименование показателя	Период
1	Сумма налога, исчисленная к уплате (декларация по форме 3-НДФЛ стр. 060 раздела 1)	-
2	Общая сумма дохода, подлежащая налогообложению (декларация по форме 3-НДФЛ стр. 030 раздела 1)	-
3	Сумма исчисленного налога (декларация по УСН стр. 260 раздела 2)	-
4	Сумма полученных доходов (декларация по УСН стр. 210 раздела 2)	-
5	Сумма исчисленного налога (декларация по ЕСХН стр. 050 раздела 2)	-
6	Сумма полученных доходов (декларация по ЕСХН стр. 010 раздела 2)	-
7	Выручка (Бухгалтерская отчетность стр. 2 110 4)	-
8	Сумма к уплате в бюджет (декларация по НДС стр. 040 раздела 1)	-
9	Сумма налога, исчисленная к уплате (декларация прибыли стр. 180 Листа 02)	-
10	Налоговая нагрузка ИП, % (стр. 1 / стр. 2*100)	-
11	Налоговая нагрузка УСН, % (стр. 3/ стр. 4 * 100)	-
12	Налоговая нагрузка ЕСХН, % (стр. 5/стр. 6*100)	-
13	Налоговая нагрузка Общий режим налогообложения, % ((стр. 8+9)/ стр. 7*100)	-

Также в указанном расчете содержится примечание, согласно которому если налогоплательщик отчитывается по НДС, акцизам, водному налогу, платежами за пользование природными ресурсами, налогу на имущество, транспортному и земельному налогам, при расчете налоговой нагрузки учитываются начисления по данным налогам.

Таким образом, анализ налогоплательщика по показателю «налоговая нагрузка» проводится по следующим этапам:

— расчет налоговой нагрузки налогоплательщика по налоговым периодам в зависимости от применяемой системы налогообложения по форме, указанной в таблице 1.3;

— определение аналогичных налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе;

— расчет их налоговой нагрузки (в случае отсутствия информации исследовать среднеотраслевые значения налоговой нагрузки);

— определение аналогичного налогоплательщика с максимальной налоговой нагрузкой;

— анализ отклонения уровня налоговой нагрузки налогоплательщика от максимального значения.

При этом в случае установления низкого уровня налоговой нагрузки проводится анализ финансовых потоков налогоплательщика.

Таким образом, поскольку на современном этапе развития экономики России налоговая политика имеет инновационный аспект и нацелена на решение двух основных задач – модернизацию национальной экономики и обеспечение необходимого уровня доходов бюджетной системы, можно сделать вывод, что показатель «налоговой нагрузки» необходим:

— государственным органам: для совершенствования налоговой политики, сравнительного анализа. построения конкурентоспособной налоговой системы, оценки результатов принимаемых решений по совершенствованию налогового законодательства, при планировании бюджета, оценки влияния на темпы экономического роста по отраслям;

— хозяйствующим субъектам: для оценки рисков деятельности; прогнозирования и планирования налоговой нагрузки на будущий период времени, стратегии развития новых производств или расширение видов деятельности, анализа динамики общей выручки, себестоимости, изменения системы и порядка налогообложения.

1.2 Современные методики расчета налоговой нагрузки в Российской Федерации и за рубежом

В настоящее время существуют различные методики расчета налоговой нагрузки, поскольку основная идея каждой из этих методик состоит в том, чтобы сформировать универсальное понимание показателя налоговой нагрузки экономического субъекта, что в свою очередь позволит сравнивать уровень налоговой нагрузки в разных отраслях народного хозяйства, учитывать влияние изменения числа налогов, налоговых ставок и льгот на уровень налогообложения конкретного хозяйствующего субъекта.

В первую очередь при разработке определенной методики расчета налоговой нагрузки основной упор создается на отражение общего подхода к количественной и качественной оценке влияния обязательных налоговых платежей на финансовое состояние хозяйствующего субъекта, а также отсутствие зависимости от особенностей самого процесса налогообложения и особенностей налоговой системы. Главная цель каждой из разработанных методик состоит в том, чтобы появилась возможность сравнения тяжести налоговой нагрузки не только для предприятий, применяющих одинаковый налоговый режим, но и для предприятий, находящихся на разных системах налогообложения [9].

Как было ранее отмечено, расчет показателя налоговой нагрузки в первую очередь производится с целью выявления риска налоговой проверки, для этой цели разработана и используется в настоящее время одна официальная методика – Методика Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ в соавторстве с Е.В. Балацким [10]. Иные разработанные методики являются вспомогательными, применяются для внутренних целей конкретной организации, отражая сложившийся уровень налоговой нагрузки на предприятии и позволяют сделать вывод о возможной необходимости налоговой оптимизации [11].

Таким образом, можно выделить следующие основные методики определения налоговой нагрузки, рассчитанные по формулам (1) – (19):

1. Методика Департамента налоговой политики Министерства РФ, Е.В. Балацкого показывает соотношение уплачиваемых организацией налогов и выручки:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Сумма всех уплаченных налогов}}{\text{Выручка} + \text{Внереализационные доходы}} \cdot 100\% \quad (1)$$

С одной стороны данная методика позволяет определить долю налогов в выручке от реализации, но при этом с другой стороны данная методика не отражает влияние налогов на финансовое состояние анализируемого субъекта, поскольку не учитывает структуру налогов в выручке от реализации.

2. Методика М.Н. Крейниной состоит в сопоставлении налога и источника его уплаты, поскольку каждая группа налогов в зависимости от источника уплаты имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени [12].

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Выручка} - \text{Затраты на производство} - \text{Чистая прибыль}}{\text{Чистая прибыль}} \cdot 100\% \quad (2)$$

Достоинство этого метода заключается в конечном понимании, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от величины чистой прибыли. В связи с этим данная методика является эффективным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние предприятия, но при этом НДС и акцизы не принимаются в рассмотрение в данной методике как налоги, непосредственно влияющие на величину прибыли предприятия. Предполагается, что для оценки налогового бремени по НДС и акцизам необходимо их сопоставление либо с величиной кредиторской задолженности, либо с валютой баланса, поскольку сумму налогов необходимо соотносить с источниками уплаты.

3. Методика А. Кадушина и Н. Михайловой предполагает оценку налогового бремени как доли отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, которая в свою очередь является источником дохода любого экономического субъекта и соответственно источником уплаты налогов [13].

Налоговая нагрузка по данной методике оценивается в несколько этапов:

— расчет добавленной стоимости (ДС) как суммы амортизационных отчислений (АО), суммы ФОТ с учетом НДФЛ и платежей во внебюджетные фонды (ВП), НДС и прибыли до налогообложения (ПР):

$$ДС = АО + (ФОТ + ВП) + НДС + ПР \quad (3)$$

— расчет структурных коэффициентов, а именно материалоемкость производства (K_v), трудоемкость производства ($K_{фот}$), фондоемкость производства ($K_{ао}$), поскольку долевое распределение элементов добавленной стоимости как источников возникновения налоговых обязательств на предприятиях различно):

$$K_v = \frac{\text{Добавленная стоимость}}{\text{Выручка от реализации}} \quad (4)$$

$$K_{фот} = \frac{\text{ФОТ} + \text{Платежи во внебюджетные фонды}}{\text{Добавленная стоимость}} \quad (5)$$

$$K_{ао} = \frac{\text{Амортизационные отчисления}}{\text{Добавленная стоимость}} \quad (6)$$

— расчет налогов экономического субъекта в текущей или ретроспективной налоговой ситуации, согласно методике расчета А. Кадушина и Н. Михайловой предприятие должно уплачивать следующие налоги: НДС, страховые взносы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль (расчет производится исходя из действующих на момент расчета ставок):

$$\text{НДС} = \text{Действующая ставка} \cdot \text{ДС} \quad (7)$$

$$\text{Налоги на ЗП} = \text{Действующая ставка} \cdot K_{зп} \cdot \text{ДС} \quad (8)$$

$$\text{Налог на прибыль} = \text{Ставка} \cdot (1 - \text{НДС} - K_{зп} - K_{ам} - K_o) \cdot \text{ДС} \quad (9)$$

— расчет налоговой нагрузки как суммы основных налогов, уплачиваемых организацией, т.е. определение доли добавленной стоимости, расходуемой организацией на налоговые платежи:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \text{НДС} + \text{Налоги на ЗП} + \text{Налог на прибыль} \quad (10)$$

По мнению многих специалистов применение данного расчета при анализе налоговой нагрузки на предприятии позволяет провести сравнение количественных изменений долей налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производства и рентабельности, при этом появляется возможность количественной оценки влияния повышения или понижения ставок налогов, увеличения льгот на темпы развития предприятия. При этом данная методика также имеет существенный недостаток, поскольку в расчет не принимается налог на имущество, земельный налог и платежи за пользование природными ресурсами, что существенно искажает оценку финансового состояния экономического субъекта [13].

4. Методика М.И. Литвина позволяет определить налоговую нагрузку по всем налогам и источникам уплаты, предполагая, что понятие налоговой нагрузки включает количество налоговых платежей, структуру платежей, механизм взимания налогов [14]:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Налоги+Платежи во внебюджетные фонды}}{\text{Сумма источника средств для уплаты налогов}} \cdot 100\% \quad (11)$$

Основное преимущество данного метода заключается в том, что с помощью данной методики можно увидеть уровень денежного изъятия, т.е. отношение начисленных налогов к реально полученным организацией финансовым ресурсам. Недостатком данного метода, как и методики А. Кадушина и Н. Михайловой, является включение в расчеты НДС.

5. Методика Е.А. Кировой подразумевает разделение налоговой нагрузки на абсолютную и относительную, предполагая при этом, что абсолютная налоговая

нагрузка (далее АНН) представляет собой сумму налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, подлежащих перечислению организацией, а также недоимку по данным платежам. При этом под относительной налоговой нагрузкой (далее ОНН) понимается отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости [15].

Данная методика предполагает несколько значимых уточнений:

— налоговая нагрузка включает сумму уплаченных налоговой и платежей во внебюджетные фонды, а также сумму недоимки по налоговым платежам, что подразумевает сумму начисленных платежей;

— в данной методике не учитывается налог на доходы физических лиц, поскольку организация занимается исключительно перечислением данного налога;

— в состав налоговых платежей включается сумма косвенных налогов, поскольку они оказывают существенное влияние на финансовое состояние организации.

$$\text{АНН} = \text{Налоги} + \text{Платежи во внебюджетные фонды} + \text{Недоимка} \quad (12)$$

Поскольку абсолютная налоговая нагрузка отражает исключительно сумму налоговых обязательств организации, не учитывая при этом тяжесть налогового времени, Е.А. Кирова предлагает корректировку абсолютной налоговой нагрузки на вновь созданную стоимость (далее ВСС), что подразумевает под собой соотношение суммы начисленных налоговых платежей с источниками их уплаты. При этом вновь созданная стоимость рассчитывается как сумма ФОТ без НДФЛ, платежей во внебюджетные фонды, всех уплачиваемых предприятием налогов и взносов, а также прибыли организации до налогообложения.

$$\text{ОНН} = \frac{\text{АНН}}{\text{ВСС}} \cdot 100\% \quad (13)$$

Главным преимуществом данного метода расчета налоговой нагрузки считается возможность проведения сравнительного анализа налоговой нагрузки предприятий независимо от отраслевой принадлежности данного предприятия, а также оценка налоговой нагрузки относительно источника уплаты. При этом существенным недостатком этой методики является отсутствие возможности прогнозирования изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

Таким образом, существующие и рассмотренные основные методики определения налоговой нагрузки способны комплексно и полноценно оценить уровень налогообложения предприятия, применяющего общий режим налогообложения, при этом значительным недостатком является невозможность использования в качестве оценки налоговой нагрузки при применении предприятием специального налогового режима, в рамках данного понятия рассматриваются упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. В таком случае необходимо отдельно рассмотреть методики определения налоговой нагрузки при применении предприятиями специальных режимов налогообложения:

6. Методика В.Д. Новодворского и Р.Л. Сабанина позволяет определить ожидаемую долю налогов в предполагаемых доходах и является одной из определяющих оценок налоговой нагрузки при переходе на упрощенную систему с общего режима налогообложения [16]:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{(\text{Налоговые расходы} + \text{Ожидаемая упущенная выгода})}{\text{Ожидаемый годовой доход}} \cdot 100\% \quad (14)$$

В данной формуле под показателем «Ожидаемая упущенная выгода» понимается величина недополученной выручки от снижения цен на величину НДС при переходе с общего режима налогообложения, ввиду этого плюсом методики является ее применение для выбора наиболее выгодной системы налогообложения.

7. Методика О.С. Салькова также позволяет оценить налоговую нагрузку при переходе с общего режима на упрощенную систему налогообложения. Основное назначение предлагаемой методики заключается в том, чтобы отразить во сколько раз суммарная величина уплачиваемых налогов отличается от расчетной прибыли предприятия при общей и упрощенной системы налогообложения [17]:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Налоговые расходы}}{\text{Расчетная прибыль}} \cdot 100\% \quad (15)$$

Данная методика, как и методика О.С. Сальковой, используется для определения наиболее выгодного режима налогообложения. Очевидным недостатком, ввиду использования интегрального показателя – расчетной прибыли предприятия, является невозможность применения при убыточной деятельности предприятия.

Таким образом, были рассмотрены две основные методики оценки налоговой нагрузки при сравнении упрощенной системы налогообложения с общим режимом налогообложения, при этом использование данных методик для дальнейшей оценки уровня налоговой нагрузки становится некорректным. Однако необходимость расчета уровня налоговой нагрузки предприятиями, которые выбрали для применения упрощенную систему налогообложения, существует и ввиду этого необходимо рассмотреть также специальную методику.

8. Методика расчета налоговой нагрузки при специальном налоговом режиме заключается в использовании величины добавленной стоимости, подлежащую корректировке с учетом особенностей режима, в качестве интегрального показателя [18]:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Налоговые платежи}}{\text{Добавленная стоимость}} \cdot 100\% \quad (16)$$

При этом в качестве общей суммы налоговых платежей понимается общая сумма налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, а также недоимка, пени и штрафы по данным платежам.

Поскольку сумму добавленной стоимости необходимо модифицировать при условии применения УСНО и ЕСХН, то рассмотрим более детально составляющие, которые формируют данный показатель:

$$\text{Добавленная стоимость} = P_{\text{ОСН}} + (\text{ФОТ} + \text{ВП}) + \text{НП} + \text{ПР}, \quad (17)$$

где $P_{\text{ОСН}}$ – расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов, учитываемые по методике, предусмотренной при применении УСНО или ЕСХН.

Необходимо также отметить, что в данной формуле используется сумма расходов на приобретение основных средств вместо амортизации поскольку именно сумма расходов в налоговом учете значительно влияет на размер единого налога, уплачиваемого при применении одного из специальных режимов налогообложения.

9. Методика Е.Б. Кожевникова, О.П. Осадчей позволяет рассчитать уровень налоговой нагрузки в интегрированных бизнес-структурах, где параллельно работают предприятия, применяющие и общую систему налогообложения и специальные налоговые режимы. Данный показатель при расчете схож с ранее представленной методикой расчета налоговой нагрузки, применяемой предприятиями на УСНО или ЕСХН, однако имеет ряд доработок [19]:

— при расчете в качестве интегрального показателя применяется интегрированная добавленная стоимость, скорректированная при учете особенностей общей системы налогообложения и специальных режимов:

$$ДС_{\text{ИБС}} = (\text{Амортизация} + P_{\text{ОСН}}) + (\text{ФОТ} + \text{ВП}) + \text{НП} + \text{ПР} \quad (18)$$

— в знаменателе учитывается абсолютная налоговая нагрузка, которая в свою очередь состоит из совокупности сумм, начисленных за год каждого из обязательных платежей, подлежащих необходимой уплате интегрированным образованием, вне зависимости от того, является ли оно налогоплательщиком или

налоговым агентов, включая также недоимки, пени и штрафы по данным платежам.

$$\text{Налоговая нагрузка}_{\text{ИБС}} = \frac{\text{АНН}_{\text{ИБС}}}{\text{ДС}_{\text{ИБС}}} \cdot 100\% \quad (19)$$

Несомненным плюсом данной методики является то, что она позволяет произвести расчет налоговой нагрузки интегрированной структуры в общем, однако вытекающим из этого минусом является сложность практического расчета добавленной стоимости ввиду разграничений показателей для ОСНО и УСН.

Таким образом, обобщив ранее выделенные основные методики расчета налоговой нагрузки, можно выделить основные сферы использования:

- предприятиями, работающими на общей системе налогообложения;
- при переходе с общей системы на упрощенный режим налогообложения;
- при применении на постоянной основе специальных режимов налогообложения, предполагая при этом упрощенную системы и ЕСХН;
- предприятиями, представляющими собой интегрированную бизнес-структуру.

Поскольку рассмотренные отечественные методики предлагают использовать различные показатели в качестве интегрированного показателя, каждому конкретному предприятию при анализе собственного уровня налоговой нагрузки необходимо использовать комплексный подход, который подразумевает под собой использование всех основных методик исходя из используемой системы налогообложения, что позволит в свою очередь оценить налоговые обязательства экономического субъекта, определить основные моменты при оптимизации налогообложения, понять какие налоговые обязательства являются «узкими местами» и какие из объектов являются наиболее перегруженными ими.

Оценкой налоговой нагрузки занимается также большое количество международных экономических организаций, исследователей-теоретиков в страновом разрезе.

В 2014г. федеральное налоговое управление Швейцарии (Swiss Federal Tax Administration) опубликовало статистический сборник под названием «Налоговая нагрузка: международное сравнение», в котором в качестве индикаторов налоговой нагрузки было представлено соотношение суммы собранных налогов к ВВП и номинальные ставки. Данный показатель имеет также различные названия:

- отношение налогов к ВВП (tax-to-GDP ratio),
- налоговые доходы в % от ВВП (tax revenues as % of GDP),
- налоговая квота (tax quota),
- косвенная налоговая ставка (implicit tax rate).

При использовании данного показателя различные организации при определении значения числителя в виде суммы налогов могут включать или исключать из расчета социальное и медицинское страхование, суммы налогов, перечисляемые между различными уровнями госорганов, НДС с госзакупок. В таком случае приводится детализация по видам налогов, т.е. соотношение собираемых сумм по определенному налогу к ВВП. В качестве знаменателя возможно использование значения валового национального продукта (ВНП) [20].

Однако использование данного показателя при оценке величины налоговой нагрузки выявляет ряд недостатков:

- отсутствие возможности адекватного сравнения по показателю налоговой нагрузки стран, оказывающих экономическую и социальную поддержку посредством налоговых расходов или льгот более активно по сравнению с другими странами, использующими прямые государственные расходы в аналогичных целях, поскольку страны, предпочитающие использование налоговых расходов прямым государственным расходам, будут иметь более низкие значения отношения суммы налогов к ВВП;

- необходимо проведение анализа в долгосрочном разрезе, поскольку значение показателя налоговой нагрузки подвержено существенному влиянию экономического цикла;

— отсутствие возможности сравнения стран при существенном различии доли корпоративного сектора в ВВП;

— неспособность учитывать функционирование в экономике теневого сектора, поскольку для стран с существенной долей теневого сектора экономики налоговая квота завышает налоговую нагрузку, т.к. данные экономические субъекты производят ВВП, однако не производят необходимую уплату налогов;

— невозможность проверить уровень статистической точности.

Однако ввиду имеющейся доступности статистических данных по налоговой квоте этот показатель обширно используется для сравнения уровня и динамики налоговой нагрузки в различных странах.

Также согласно исследовательской работе Организации экономического сотрудничества и развития под названием «Налоговая нагрузка: альтернативные показатели» среди часто используемых индикаторов налоговой нагрузки помимо налоговой квоты представлены следующие показатели:

— номинальная налоговая ставка;

— средняя налоговая ставка (соотношение собранных налогов и налоговой базы);

— предельная эффективная налоговая ставка.

Показатель номинальной налоговой ставки отражает налоговую нагрузку фактически по каждому из налогов, при этом сведения по налоговым ставкам с указанием уровня бюджета, место отчисления налога, тип налогообложения в стране, размер минимальных и максимальных ставок по налогу, а также возможные налоговые льготы в виде сокращения налоговых отчислений или налоговых кредитов являются обширными и приведены на сайте ОЭСР.

Показатель средней налоговой ставки может быть рассчитан как для отдельного предприятия, так и для отрасли или экономики в целом, что делает данный показатель важным инструментом анализа налоговой нагрузки. При этом учет в знаменателе не только прибыли, но и убытков фирмы является недостатком данного показателя, что с теоретической точки зрения можно

исправить использованием экономической прибыли с соответствующим измерением собранных налогов только по рассматриваемым прибыльным организациям. Также существенным недостатком является учет в числителе поступлений не только от внутренних подразделений компании, но и от внешних, подчиняющихся внешним налоговым правилам, при этом избежание всех вышесказанных неточностей невозможно, поскольку статистические органы не предоставляют столь уточненную информацию.

Следующий показатель – предельная эффективная налоговая ставка рассчитывается с помощью измерения налогового клина, представляющего собой разницу в норме прибыли от инвестиций до уплаты налогов. Сущность данного расчета заключается в том, что инвестируется дополнительная единичная сумма средств в момент, когда предельная прибыль равна предельным издержкам. В результате данного расчета определяются предельные эффективные ставки налогообложения при осуществлении различного вида инвестиций, а именно в материальные активы, в НИОКР, в человеческий капитал. В частности для таких расчетов используется макроэкономическая модель, разработанная группой международных исследователей под руководством М.Кинга и Д.Фуллerton.

Таким образом, в данном пункте были рассмотрены основные методики расчета налоговой нагрузки, отражены характерные черты, недостатки и преимущества методик, закрепленных в российском законодательстве, предлагаемых в российских научных работах, используемых в мировой практике.

1.3 Основные тренды налоговой политики в Российской Федерации

Так как интерес экономической науки к понятию налоговой нагрузки объясняется тем, что фискальные платежи являются основной доходной частью составляющей государственного бюджета, а также именно сумма собранных налогов, сборов, пошлин и иных платежей определяет благосостояние страны, необходимо рассмотреть методы поддержки государством налоговой политики.

Согласно проекту, утвержденному Министерством финансов Российской Федерации, основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов установлены в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, а также с учетом итогов реализации бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на период 2018-2020 годов, также были учтены Положения Указа Президента Российской Федерации от 7 мая 2018г. N 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» [21] и Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 1 марта 2018 года [22].

Целью основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики является определение условий, согласно которых осуществляется составление проекта федерального бюджета на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов, подходов к его формированию, основных характеристик и прогнозируемых параметров федерального бюджета. При этом необходимо рассмотреть основные условия реализации указанных направлений политики:

— внешнеэкономические условия развития российской экономики по-прежнему будут носить разнонаправленный характер, который заключается в уверенном восстановлении мировой экономики и, что является логичным, восстановление внешнего спроса будет сопровождаться ужесточением условий финансирования на мировых рынках вслед за постепенной нормализацией денежно-кредитной политики центральными банками развитых стран. Однако именно нерешенность структурных проблем в отдельных крупных развивающихся экономиках, а также геополитическое риск могут стать дополнительными проблемами;

— несмотря на общую нестабильность внешнеэкономических условий, их влияние на ситуацию в российской экономике стоит оценивать как сдержанное, поскольку переход к плавающему валютному курсу, режиму инфляционного таргетирования, проведение сопряженных операций на валютном рынке привели

к существенному снижению зависимости внутренних экономических параметров от колебаний внешнеэкономической конъюнктуры. При этом в настоящий момент структурные пропорции российской экономики выгодно отличают Россию от многих стран развивающегося и развитого блока, в тот же момент структура роста экономики стала более здоровой, так как усилена ростом конкурентоспособности и укреплением надежности финансового сектора, что заключается в снижении нефтяной зависимости, повышении конкурентоспособности и рентабельности отечественной промышленности, устойчивой структуры источников капитала и оздоровлении финансовой системы, что выражается в существенном снижении долговой нагрузки нефинансового сектора и оздоровлении структуры финансового сегмента.

Таким образом, в целях повышения инвестиционной активности в соответствии с Посланием Президента Федеральному Собранию от 1 марта 2018г. Правительством разработан план мероприятий, направленных на ускорение темпов роста инвестиций в основной капитал и повышение до 25% их доли в ВВП, в частности стимулирование заключается в следующих ключевых направлениях налоговой политики:

— системные меры:

— формирование стабильных налоговых условий, ключевая цель которых заключается в изменениях в налогообложении нефтегазового сектора, а именно фиксирование налоговых условий для делового сообщества на ближайшие 6 лет, предусмотрев при этом донастройку налоговой системы, способствующей реализации национальных целей развития;

— изменение структуры налоговой нагрузки, предполагающее гарантию неувеличения текущего уровня страховых взносов при небольшом увеличении косвенного налогообложения, что соответствует ранее упомянутой донастройке налоговой системы, учитывающей высокое искажающее влияние и болезненность для бизнеса налогов на труд;

— соответственное повышение основной ставки НДС с 18% до 20% с фиксацией тарифа страховых взносов на уровне 30%, при этом в целях минимизации влияния повышения ставки НДС на социально-незащищенные группы людей льготные ставки НДС на основные социально-значимые товары и услуги остаются на прежнем уровне;

— внесение изменений в налоговое законодательство, согласно которым ключевые изменения элементов налогообложения, ухудшающие положение налогоплательщиков или существенно изменяющие налоговые условия, опубликованные после 1 сентября, вступают в силу не ранее, чем через год, что является обеспечением стабильных налоговых условий;

— обеспечение предсказуемых условий ведения бизнеса, наведение порядка в существующих платежах и предотвращение бесконтрольного появления новых платежей, реализация данных мер будет происходить в несколько этапов, а именно регулирование в рамках налогового законодательства тех платежей, которые на данный момент обладают признаками налогов и сборов, затем предполагается выработать подходы к регулированию остальных платежей по результатам их инвентаризации и анализа;

— стимулирующие меры:

— в рамках стимулирования экспорта обеспечено ускорение возмещения НДС экспортерам путем снижения пороговых значений сумм, уплаченных до предприятием за три предшествующих года налогов с 7 до 2 млрд рублей;

— совершенствование регулирования инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций, которое заключается в снятии ограничений на его применение участниками консолидированной группы налогоплательщиков и в расширении сферы его применения в части компенсации затрат налогоплательщиков, осуществляющих строительство объектов коммунальной, транспортной и социальной инфраструктур в рамках договора о комплексном освоении территории;

— установление пониженных тарифов страховых взносов резидентам территорий опережающего социально-экономического развития (далее ТОСЭР), расположенных в Дальневосточном федеральном округе и свободного порта Владивосток, получивших соответствующий статус и открывшим новые производства до 31 декабря 2025г., что будет обеспечивать конкурентоспособность данных территорий по отношению к территориям, расположенным в странах Азиатско-Тихоокеанского региона;

— реализация комплекса мер по улучшению администрированию доходов бюджетной системы:

— повышение собираемости налога на доходы физических лиц и страховых взносов, а также создание единой информационной среды налоговых и таможенных органов включая единый механизм сквозного контроля на всех этапах оборота импортных товаров, подлежащих прослеживаемости, главной особенностью которого будет являться электронный документооборот счетов-фактур и универсального передаточного документа между уполномоченным федеральным органом исполнительной власти по созданию, внедрению и сопровождению национальной системы прослеживаемости, и налогоплательщиками, в том числе применяющими специальные режимы налогообложения, при продаже импортных товаров;

— меры налоговой политики, направленные на облегчение администрирования и снижение административных издержек:

— разработка нового специального налогового режима – системы налогообложения в виде налога на профессиональный доход, апробация которого назначена с 2019г. в пилотных субъектах Российской Федерации, для обеспечения благоприятных условий деятельности малого бизнеса;

— продление моратория на функционирование института консолидированной группы налогоплательщиков с ограничением срока действия такого института и соответственно внутрисоссийского контроля за трансфертным ценообразованием при его сохранении только в случае

повышенных рисков ущерба для бюджетной системы, в особенности для бюджетов субъектов Российской Федерации, что позволит существенно снизить административную нагрузку на бизнес;

— отмена обязанности представления налоговой декларации налогоплательщиками, применяющими УСН с объектом налогообложения в виде доходов и использующими контрольно-кассовую технику, обеспечивающую передачу фискальных данных в налоговые органы.

Таким образом, подводя итог вышесказанному, можно сказать, что основными целями налоговой политики Российской Федерации являются:

— повышение прозрачности бюджетной и налоговой политики;

— формирование полномасштабного представления об использовании бюджетных ресурсов в разрезе тех или иных целей социально-экономической политики;

— повышение эффективности государственной политики на основе информированного выбора оптимального способа достижения тех или иных целей социально-экономической политики;

— улучшение качественных характеристик налоговой системы – нейтральность, справедливость, эффективность – и повышение эффективности налоговых реформ;

— разработка отдельного учета налоговых расходов, так как в отсутствие отдельного учета расширенное применение налоговых расходов будет отражаться как сокращение доходов, что может некорректно интерпретироваться как снижение роли государства в экономике;

— повышение качества прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации через учет и оценку налоговых расходов, представляющих собой разницу между доходами бюджета при использовании «базовой» структуры налогов (иных платежей) и фактически закрепленной в законодательстве;

— внедрение системного подхода к оценке налоговых расходов бюджета, что подразумевает под собой создание системы мониторинга налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. регулярный анализ объемов и оценка их эффективности, позволяющих, в конечном итоге, провести оптимизацию налоговых льгот и преференций при сохранении установленных целевых показателей государственных программ, при этом полученные дополнительные финансовые ресурсы могут быть направлены на реализацию приоритетных направлений экономики.

Далее необходимо рассмотреть также и современные тенденции развития налоговых систем ведущих стран мира, поскольку ряд глобальных тенденций современного развития, таких как замедляющийся демографический рост и усиление социального расслоения населения многих государств и регионов мира, ставит вопрос о незамедлительной реакции на происходящее, внося при этом соответствующие коррективы в экономическую политику, особое внимание которой уделяется изменениям, адаптирующим национальные налоговые системы к вызовам глобальной среды [23]. Таким образом, основной задачей является одновременное решение следующих проблем:

- обеспечение роста национальных экономик;
- нормализация ситуации в сфере государственных финансов;
- гарантии социальной стабильности экономического развития.

При этом реализация основных задач национальной налоговой политики в современных условиях отличается именно противоречивостью подходов к решению каждой из выделенных ранее проблем, так как в первом случае налоги следует снижать, что позволит облегчить налогоплательщикам условия активизации хозяйственной деятельности, однако во втором и третьем случаях налоги невозможно понизить, следует даже вводить более высокие ставки новые виды налогов, что позволит усилить эффективность налогового администрирования, главной целью которого является повышение собираемости налогов.

Таким образом, противоречие между необходимостью поддержания умеренного характера налогообложения для стимулирования роста экономики, инновационной активности, высокого уровня потребления и сбережений хозяйствующих субъектов и объективной потребностью в повышении налогов для решения проблем в сфере государственных финансов и реализации принципа социальной справедливости в распределении доходов является одной из главных дилемм национальной налоговой политики в современных условиях.

Вариант снижения налогов, которые оказывают главное воздействие на стимулы к трудовой, предпринимательской и инновационной деятельности, должен положительно повлиять на потребительскую активность хозяйствующих субъектов, а именно снижение должно касаться налога на прибыль, индивидуального подоходного налога и налогов на потребление.

Вариант повышения действующих и введения новых налогов предполагает усиление фискальной роли налогообложения, гарантируя дополнительный приток доходов в пользу государства, при этом задействуется также и социальная роль налогообложения, подразумевая дополнительное перераспределение доходов в пользу малообеспеченных слоев населения. Однако проблема данного варианта остро затрагивает вопрос возможности подрыва налоговой платежеспособности хозяйствующих субъектов, ввиду этого основными налогами, к которым обращено пристальное внимание правительств как потенциальным источникам повышения доходов, являются индивидуальные подоходные налоги и налоги на товары и услуги, мотивом при этом является необходимость переноса финансовой тяжести на более обеспеченные группы населения в случае повышения в первом случае, также логика повышения НДС и акцизов заключается в том, что товары первоочередного спроса будут покупаться в любом случае.

Таким образом, можно сделать следующие выводы относительно каждой конкретной ситуации и соответствующего направления налоговой политики:

— в случае необходимости форсирования роста экономик целесообразно применять стимулирующую роль налогов, подразумевая при этом воздействие на

предпринимательские возможности общества, инвестиционную и потребительскую активность путем снижения давления налогов на доходы хозяйствующих субъектов;

— такое направление налоговой политики как повышение индивидуальных подоходных налогов, налогов на дорогостоящее имущество и налогов на потребление рассматривается для решения проблем в сфере государственных финансов и преодоления негативного воздействия демографических факторов.

Таким образом, можно сказать, что основными направлениями налоговой политики всех ведущих стран являются необходимость повышения эффективности государственной политики путем выбора стимулирующих или сдерживающих мер налоговой политики.

Выводы по разделу один

Поскольку функционирование любого вида деятельности, официально зарегистрированного как юридическое лицо, сопровождается обязанностью уплаты налогов, определенных на законодательном уровне, возникла необходимость в выделении такого понятия как «налоговая нагрузка», предполагающее обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных налоговых платежей в бюджетную систему на финансовое положение предприятий.

Понятие «налоговая нагрузка» имеет широкий спектр трактовок, поскольку рассматривается на микро и макроуровнях, в связи с этим отсутствует единое понимание и принятие точной терминологии, характеризующей влияние налогообложения на предприятие.

При этом при рассмотрении понятия на макроуровне налоговую нагрузку можно описать как отношение общей части суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту, с помощью этого показателя можно увидеть, какая часть произведенного общественного продукта перераспределяется

посредством бюджетных механизмов. Если посмотреть на понятие с более узкой стороны, а именно микроуровня, то налоговая нагрузка должна включать комплексную характеристику таких показателей, как перечень налогов и сборов, ставки налогов, налогооблагаемая база, механизм исчисления налоговой нагрузки на предприятии.

Таким образом, рассмотренные выше подходы к пониманию налоговой нагрузки с двух главных сторон дают объяснение о важности и необходимости данного механизма, во-первых, для государства при разработке налоговой политики, поскольку в случае ввода новых налогов и ликвидации старых, изменении налоговых ставок и налоговых льгот, государству необходимо определить предельно допустимые уровни давления на экономику страны для избегания негативных последствий в экономических процессах и, во-вторых, относительно хозяйствующего субъекта налоговая нагрузка важна при принятии решений о вложении собственных финансовых ресурсов в развитие того или иного дополнительного производства.

При многообразии пониманий понятия налоговой нагрузки возникает необходимость грамотной методики оценки нагрузки на бизнес, а также методики, закрепленной на законодательном уровне. На данный период времени в Российской Федерации используются нормативные документы ФНС, определяющие показатель «налоговой нагрузки» и его значение. Основным при этом является Приказ ФНС России от 30.05.2007г. N ММ-3-06/333 «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок», который содержит описание механизма расчета показателя, отражает фактические показатели по отраслям народного хозяйства. Однако учитывая наличие распорядительных документов ФНС остаются нерешенными вопросы относительно перечня налогов и сборов, учитываемых при определении налоговой нагрузки, а также вопросы относительно базы сравнения (общая сумма выручки, финансовый поток, чистая прибыль, и т.д.).

Указанные выше нерешенные вопросы пытаются решить авторские методики, основная идея которых исходит в формировании универсального подхода к количественной и качественной оценке влияния обязательных налоговых платежей на финансовое состояние хозяйствующего субъекта, при отсутствии зависимости от особенностей самого процесса налогообложения и особенностей налоговой системы. Оценкой налоговой нагрузки занимается также большое количество международных экономических организаций, а также исследователей-теоретиков в страновом разрезе.

Наличие разных и постоянно совершенствующихся методик расчета и анализа налоговой нагрузки предполагает важное значение налоговой нагрузки в общей налоговой политике Российской Федерации, основные направления которой на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 года заключаются в следующем:

— изменение структуры налоговой нагрузки, которое выражается в соответствующим повышении основной ставки НДС с 18% до 20% с фиксацией тарифа страховых взносов на уровне 30%, при этом в целях минимизации влияния повышения ставки НДС на социально-незащищенные группы людей льготные ставки НДС на основные социально-значимые товары и услуги остаются на прежнем уровне;

— в рамках стимулирования экспорта обеспечено ускорение возмещения НДС экспортерам путем снижения пороговых значений сумм, уплаченных предприятием за три предшествующих года налогов с 7 до 2 млрд рублей;

— совершенствование регулирования инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций, которое заключается в снятии ограничений на его применение участниками консолидированной группы налогоплательщиков;

— повышение собираемости налога на доходы физических лиц и страховых взносов, а также создание единой информационной среды налоговых и таможенных органов, включая единый механизм сквозного контроля на всех этапах оборота импортных товаров, подлежащих прослеживаемости;

— разработка нового специального налогового режима – системы налогообложения в виде налога на профессиональный доход;

— улучшение качественных характеристик налоговой системы – нейтральность, справедливость, эффективность, и соответственное повышение эффективности налоговых реформ.

При этом основные направления налоговой политики ведущих стран обоснованно зависят от текущей ситуации в экономике данной страны:

— стимулирующее направление налоговой политики, которое заключается в снижении налогов на доходы хозяйствующих субъектов и налога на прибыль, воздействует на предпринимательские возможности общества, инвестиционную и потребительскую активность общества;

— повышение индивидуальных подоходных налогов, налогов на дорогостоящее имущество и налогов на потребление соответствует ситуации наличия проблем в сфере государственных финансов, а также социальной консолидации общества.

Таким образом, в данной главе были рассмотрены понятие и сущность налоговой нагрузки, а также методика ее расчета ввиду высокого интереса со стороны экономической науки и правительства, поскольку ее показатель отражает уровень фискальных платежей как основной доходной оставляющей государственного бюджета страны, что во многом определяет основные тренды развития налоговой политики страны.

2 ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ УРАЛЬСКОГО РЕГИОНА

2.1 Анализ налоговой нагрузки средних предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона

Согласно Федеральному закону N 209-ФЗ от 24.07.2017 (ред. от 27.12.2018) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам среднего предпринимательства относятся зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации и соответствующие следующим основным условиям [24]:

- от 101 до 250 человек согласно среднесписочной численности работников;
- от 800 млн. руб. до 2 млрд. руб. дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год и суммируемого по всем осуществляемым видам деятельности.

Таким образом, исходя из анализа всех предприятий, осуществляемых мясоперерабатывающую деятельность на рынке Уральского региона, к среднему бизнесу относятся следующие предприятия, указанные в таблице 2.1:

Таблица 2.1 – Критерии отнесения предприятий к субъектам среднего предпринимательства, 2017г.

Наименование предприятия	Среднесписочная численность, чел.	Выручка, тыс. руб.
ЗАО Агрофирма Боровская	638	1 026 155
ООО ВИТ	288	1 336 494
ООО Гурман	164	785 557
ООО Доброгост	273	1 782 646
ОООО Здоровая ферма	288	921 070
АО Комбинат пищевой «Хороший вкус»	656	1 337 514
ООО НМД	217	914 271

Для анализа налоговой нагрузки средних мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона (далее СМП) необходимо рассмотреть общий уровень налоговой нагрузки, расчет которого представлен в таблице 2.2, а также

уровень налоговой нагрузки по каждому отдельному налогу исходя из алгоритма расчета, предложенного в Письме ФНС России от 30.05.2007г. N MM-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [3].

Таблица 2.2 – Расчет общей налоговой нагрузки СМП, 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Налоги (всего)		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
Агрофирма Боровская	1 026 155	12,7	82 193,9	25,2	8
ВИТ	1 336 494	16,5	54 485,6	16,7	4,1
Гурман	785 557	9,7	30 592,7	9,4	3,9
ДОБРОГОСТ	1 782 646	22	25 070,2	7,7	1,4
Здоровая Ферма	921 070	11,4	22 178,4	6,8	2,4
Комбинат пищевой «Хороший вкус»	1 337 514	16,5	98 155,7	30,1	7,4
НМД	914 271	11,3	13 785,8	4,2	1,5
ИТОГО:	8 103 707		326 462,3		4

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.1:

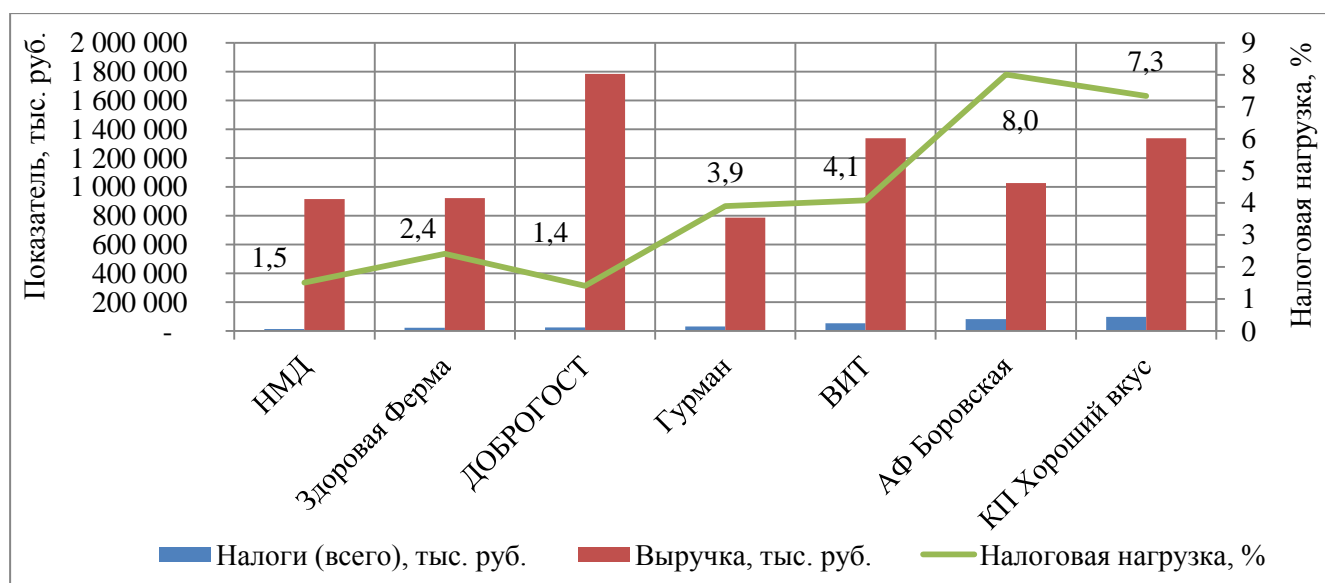


Рисунок 2.1 – Расчет общей налоговой нагрузки СМП, 2017г.

Поскольку на данной иллюстрации отражен и уровень выручки предприятий, и сумма начисленных налогов, то достаточно ясно видна тенденция уровня

налоговой нагрузки: чем больше разрыв между начисленными налогами и выручкой, тем ниже сам уровень налоговой нагрузки. Поскольку предполагается, что уровень начисленных налогов напрямую зависит от уровня выручки, предприятия с низким уровнем соотношения данных показателей могут быть внесены в список выездной налоговой проверки с целью проверки предприятия на применение серых схем оптимизации налогообложения.

При анализе общего уровня налоговой нагрузки на предприятия выбранного сегмента необходимо определить доли каждого из крупнейших налогов, входящих в общую сумму налогов при расчете общего уровня налоговой нагрузки. Расчет представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Доли основных налогов СМП в общей сумме налогов, 2017г.

Наименование предприятия	НДС, %	Налог на прибыль, %	Страховые взносы (всего), %	Налог на имущество, %	Остальные налоги, %
АФ Боровская	23,8	2,4	69,7	3,9	0,4
ВИТ	31,5	15,3	47,8	4,5	0,9
ГУРМАН	16,8	15,2	62,2	5,8	0,1
ДОБРОГОСТ	13,2	14,3	59,4	8,1	4,3
Здоровая ферма	-	5,9	94,1	0,1	-
КП Хороший вкус	20,9	2,3	73,1	2,5	1,1
НМД	21,3	3,1	75,7	-	0,01

Поскольку самую большую долю в сумме начисленных налогов составляют страховые взносы, то следует провести аналогичный расчет налоговой нагрузки без учета данных взносов. Необходимость аналогичного расчета без учета страховых взносов также подтверждает алгоритм расчета налоговой нагрузки, представленный в Приказе ФНС России от 30.05.2017г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [3]. Расчет представлен в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Расчет налоговой нагрузки СМП без учета страховых взносов, 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Налоги (без учета страховых взносов)		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
АФ Боровская	1 026 155	12,7	24 940,1	23,5	2,4
ВИТ	1 336 494	16,5	28 465,9	26,8	2
Гурман	785 557	9,7	11 576,1	10,9	1,5
ДОБРОГОСТ	1 782 646	22	10 172,4	9,6	0,6
Здоровая Ферма	921 070	11,4	1 307,2	1,2	0,1
КП Хороший вкус	1 337 514	16,5	26 385,2	24,9	1,9
НМД	914 271	11,3	3 352,9	3,2	0,4
ИТОГО:	8 103 707		106 199,7		1,3

Данные результаты проиллюстрированы на следующем рисунке 2.2:

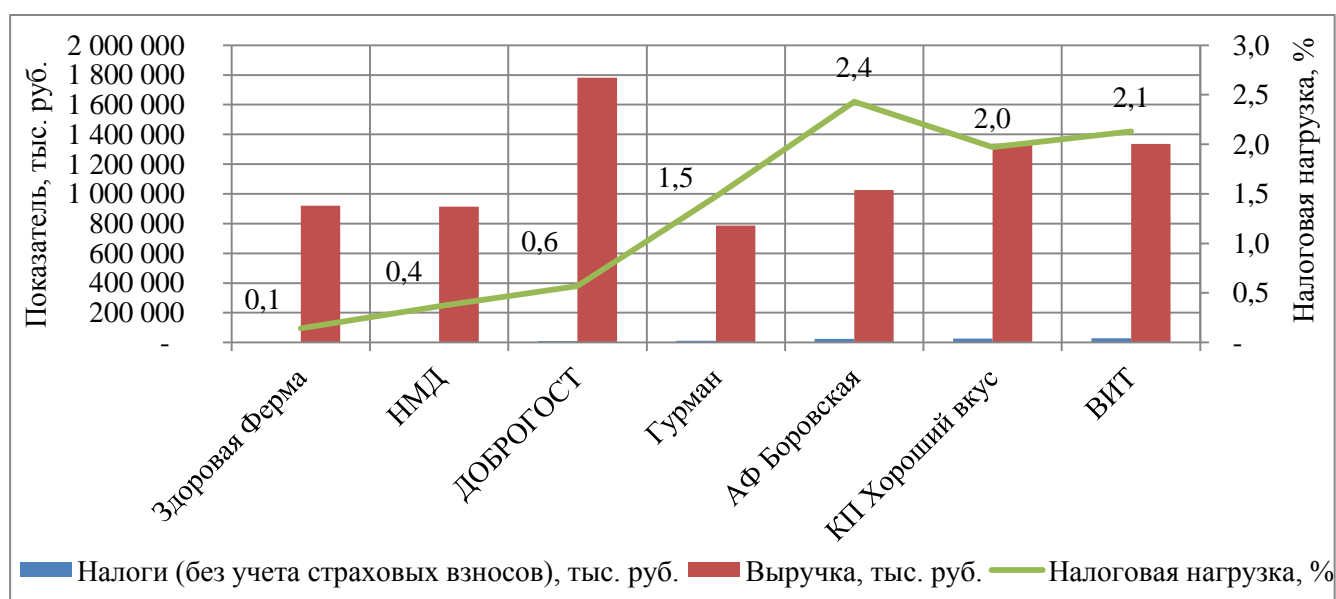


Рисунок 2.2 – Налоговая нагрузка СМП (без учета страховых взносов), 2017г.

Анализируя полученные выше результаты, следует заметить, что общая расстановка не поменялась: наибольшую налоговую нагрузку на бизнес несут «Агрофирма Боровская», КП «Хороший вкус», «ВИТ».

Поскольку основную долю 94,1% в сумме начисленных налогов ООО «Здоровой фермы» составляют платежи по страховым взносам, то соответственно уровень налоговой нагрузки является минимальным в данной области сравнения.

Следующим этапом необходимо рассмотреть налоговую нагрузку по НДС, поскольку данный налог является основным источником формирования федерального бюджета. Расчет представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Расчет налоговой нагрузки СМП по НДС, 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		НДС		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
АФ Боровская	1 026 155	12,7	19 551	28,5	1,9
ВИТ	1 336 494	16,5	17 174,5	25	1,3
Гурман	785 557	9,7	5 133,4	7,5	0,6
ДОБРОГОСТ	1 782 646	22	3 301,2	4,8	0,2
Здоровая Ферма	921 070	11,4	0	0	0
КП Хороший вкус	1 337 514	16,5	20 561	29,9	1,5
НМД	914 271	11,3	2 931,4	4,3	0,3
ИТОГО:	8 103 707		68 652,5		0,8

Данные результаты проиллюстрированы на следующем рисунке 2.3:

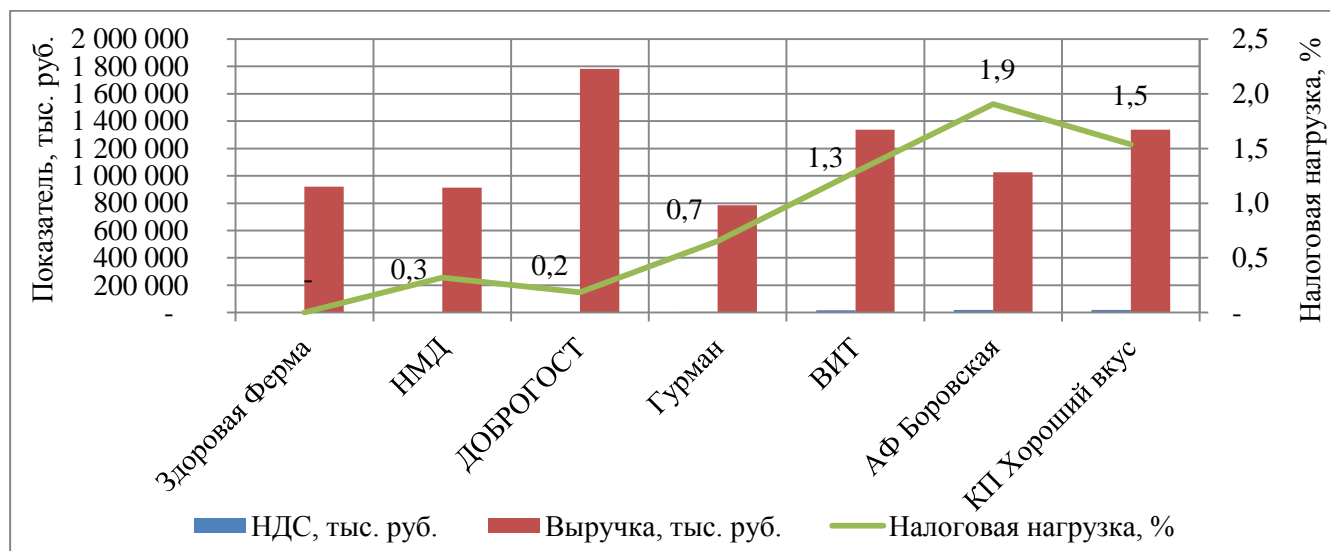


Рисунок 2.3 – Налоговая нагрузка СМП по НДС, 2017г.

Таким образом, наибольшую налоговую нагрузку на бизнес по НДС также несут «ВИТ», Агрофирма «Боровская», КП «Хороший вкус». В данном случае это подтверждается высокой долей НДС в сумме налогов этих предприятий. При этом ООО «НМД», доля НДС которого является одной из самых высоких в структуре

налогов, имеет низкий уровень налоговой нагрузки ввиду большого разрыва между выручкой и налогами.

Следующим этапом необходимо рассмотреть налоговую нагрузку по налогу на прибыль, поскольку величина данного налога напрямую зависит от конечных финансовых результатов организаций. Расчет представлен в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Расчет налоговой нагрузки СМП по налогу на прибыль, 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Налог на прибыль		Чистая прибыль тыс. руб.	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
АФ Боровская	1 026 155	12,7	1 943,7	8,6	3 020	0,2
ВИТ	1 336 494	16,5	8 297,2	36,7	15 076	0,6
Гурман	785 557	9,7	4 652,1	20,6	13 688	0,6
ДОБРОГОСТ	1 782 646	22	3 745,6	16,6	15 258	0,2
Здоровая Ферма	921 070	11,4	1 298,9	5,7	-15 551	0,2
КП Хороший вкус	1 337 514	16,5	2 274,4	10,1	811	0,2
НМД	914 271	11,3	420,5	1,9	93	0,1
ИТОГО:	8 103 707		22 632,4		32 395	0,3

Данные результаты проиллюстрированы на следующем рисунке 2.4:

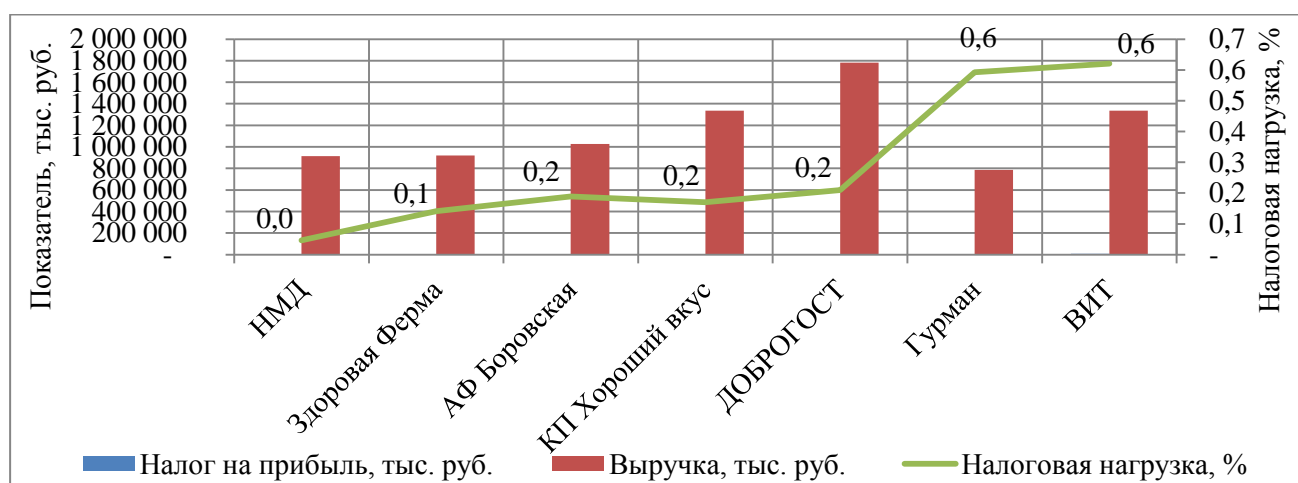


Рисунок 2.4 – Налоговая нагрузка СМП по налогу на прибыль, 2017г.

Анализируя полученные результаты, можно сказать, что распределение результатов налоговой нагрузки по налогу на прибыль обусловлено долей

данного налога в общей структуре налогов, начисленных данным налогоплательщиком. Поскольку налог на прибыль начисляется после отражения всех расходов, то в данном случае можно выдвинуть предположение о намеренном завышении уровня себестоимости, а также коммерческих и управленческих расходов предприятиями с высоким уровнем разрыва между выручкой и уровнем налога на прибыль, что отражено и в представленной отчетности.

Поскольку Правительство РФ при расчете налоговой нагрузки отдельно выделяет фискальную нагрузку по страховым взносам, необходимо также привести отдельный расчет, представленный в таблице 2.7:

Таблица 2.7 – Расчет налоговой нагрузки СМП по страховым взносам, 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Страховые взносы		ССЧ чел.	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
АФ Боровская	1 026 155	12,7	57 253,8	26	638	5,6
ВИТ	1 336 494	16,5	26 091,6	11,8	288	1,9
Гурман	785 557	9,7	19 016,7	8,6	164	2,4
ДОБРОГОСТ	1 782 646	22	14 897,8	6,8	273	0,8
Здоровая Ферма	921 070	11,4	20 871,3	9,5	288	2,3
КП Хороший вкус	1 337 514	16,5	71 770,5	32,6	656	5,4
НМД	914 271	11,3	10 432,9	4,7	217	1,1
ИТОГО:	8 103 707		220 262,6		2 524	

Данные результаты проиллюстрированы на следующем рисунке 2.5:

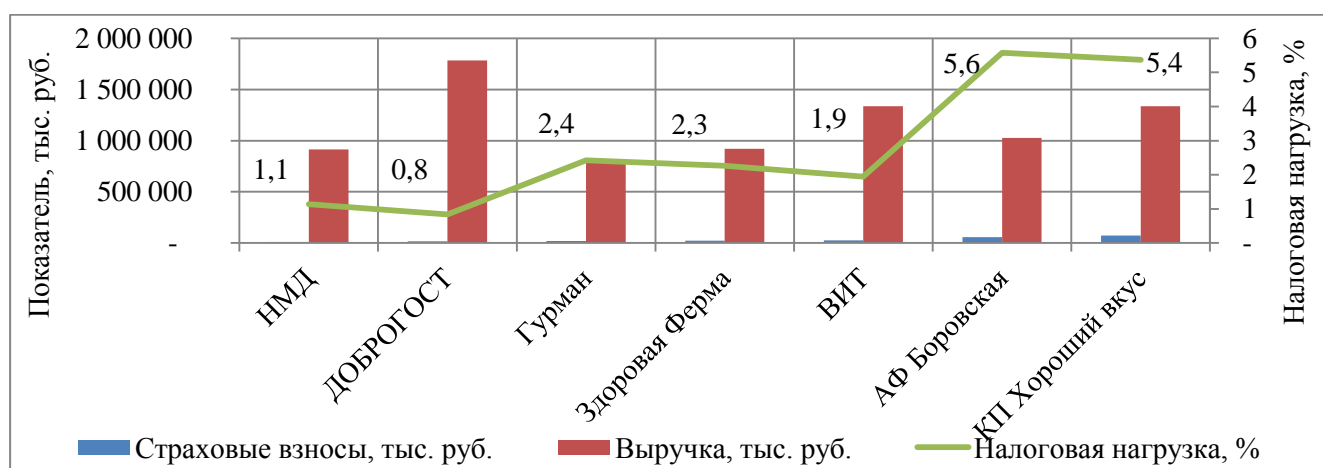


Рисунок 2.5 – Фискальная нагрузка СМП по страховым взносам, 2017г.

Столь высокий разбег между значениями налоговой нагрузки по страховым взносам обусловлен, в первую очередь, среднесписочной численностью работников на предприятии: наибольший показатель налоговой нагрузки пришелся на КП «Хороший вкус» 5,4% и «Агрофирма Боровская» 5,6%.

Таким образом, проанализировав уровень налоговой нагрузки по СМП можно сделать следующие выводы:

— анализируемые предприятия укрупненно относятся к группе обрабатывающих производств, указанному нормативу в размере 8,2% соответствуют только ЗАО «Агрофирма Боровская», зарегистрированная в Курганской области, и АО КП «Хороший вкус», зарегистрированной в Свердловской области, с рассчитанными значениями 8,01% и 7,34% соответственно (при этом в указанный расчет включены страховые взносы) данный результат свидетельствует о наличии «теневых» операций в мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона;

— если провести анализ строго по методике Приказа ФНС России «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», то выводы будут несколько хуже, поскольку уровень налоговой нагрузки опускается значительно ниже: максимальный уровень налоговой нагрузки без учета страховых взносов соответствует также ЗАО «Агрофирма Боровская» 2,4%, при этом минимальный уровень приходится на показавшее значительный убыток в 2017г. предприятие ООО «Здоровая ферма» 0,14%;

— поскольку НДС за исключением страховых взносов имеет самую высокую долю в структуре начисленных налогов предприятиями, то при анализе налоговой нагрузки по данному налогу структура осталась аналогичная: наибольший уровень налоговой нагрузки приходится на предприятия ЗАО «Агрофирма Боровская» и АО КП «Хороший вкус» с уровнем 1,9% и 1,5% соответственно, при этом ООО «Здоровая ферма» также имеет самый низкий показатель 0%, поскольку не отражает в сумме начисленных налогов НДС;

— так как налог на прибыль занимает второе место в структуре всех налоговых платежей анализируемых предприятий, и также является одним из значимых, поскольку исчисляется именно с конечного финансового результата предприятия, то при анализе выявилось, что ЗАО «Агрофирма Боровская» и АО КП «Хороший вкус» имеют достаточно низкие показатели, отражая при этом в отчетности о финансовых результатах высокий уровень коммерческих и управленческих расходов, что в значительной мере влияет на уровень прибыли к налогообложению;

— согласно Приказу ФНС России «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» отдельной строкой выделяется фискальная налоговая нагрузка по страховым взносам с общероссийским нормативом на обрабатывающие производства 2,2%, исходя из анализа предприятий можно сделать вывод, о достаточном уровне налоговой нагрузки среди предприятий мясоперерабатывающих предприятий, представленных в Челябинской области: 4 предприятия из 7 анализируемых имеют показатель выше нормативного: ООО «Гурман» 2,4%, ООО «Здоровая ферма» 2,3%, ЗАО «Агрофирма Боровская» 5,6% и АО КП «Хороший вкус» 5,4%.

Далее представлены общие показатели налоговой нагрузки, рассчитанные в ходе анализа налоговой нагрузки средних предприятий (таблица 2.8).

Таблица 2.8 – Общие показатели налоговой нагрузки СМП, 2017г.

Название предприятия	Налоговая нагрузка (по следующим категориям), %				
	все налоги	без учета страховых взносов	НДС	налог на прибыль	страховые взносы
АФ Боровская	8	2,4	1,9	0,2	5,6
КП Хороший вкус	7,4	1,9	1,5	0,2	5,4
ВИТ	4,1	2,1	1,3	0,6	1,9
Гурман	3,9	1,5	0,6	0,6	2,4
Доброгост	1,4	0,6	0,2	0,2	0,8
НМД	1,5	0,4	0,3	0,1	1,2
Здоровая ферма	2,4	0,2	0	0,2	2,3
ИТОГО:	4,1	1,3	0,8	0,3	2,7

Таким образом, можно сделать вывод, что ЗАО «Агрофирма Боровская», которое является ведущим производителем продукции из мяса птицы в Курганской области, имеет полный цикл производства и дальнейшей реализации продукции через магазины фирменной торговли и других торговых сетей, и АО Комбинат пищевой «Хороший вкус», являющееся крупнейшим мясоперерабатывающим предприятием Уральского региона и представляющее собой вертикально-интегрированный агропромышленный холдинг с полным производственно-сбытовым циклом, являются наиболее неподверженными к возможной выездной налоговой проверке среди предприятий мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона, поскольку наиболее полно отвечают установленным общероссийским нормативам от Правительства РФ.

При этом наиболее худшие показатели показывает ООО «Здоровая ферма», важным моментом при анализе которого является отсутствие в структуре налогов начислений по НДС и отраженный чистый убыток по результатам работы в 2017г, при этом предприятие публикует достижения результатов работы в виде выпуска 100 тыс. тн. мяса птицы, более 15 тыс. тн. свинины в убойном весе, 617 млн. шт яиц и более 7 тыс тн. мясной переработки.

Следующим этапом анализа уровня налоговой нагрузки мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона является анализ малых предприятий.

2.2 Анализ налоговой нагрузки малых предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона

Согласно Федеральному закону от 24.07.2007 N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого предпринимательства относятся зарегистрированные законодательством Российской Федерации хозяйственные общества, хозяйственные товарищества,

хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, при этом соответствующие следующим условиям [24]:

— среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать 100 человек, при этом если численность менее 15 человек, то предприятие относится к категории «микро»;

— доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности и суммируемый по всем осуществляемым видам деятельности и применяемого по всем налоговым режимам, находится в диапазоне 120-800 млн. руб.

Таким образом, из всего списка предприятий, осуществляющих мясоперерабатывающую деятельность в Уральском регионе, к малому бизнесу относятся следующие 16 предприятий на общем режиме налогообложения, указанные в таблице 2.9:

Таблица 2.9 – Критерии отнесения предприятий к субъектам малого предпринимательства, 2017г.

Наименование предприятия	Среднесписочная численность, чел.	Выручка, тыс. руб.
ООО Бизон	84	123 890
ООО Мясной дом	13	140 347
ООО Агроторг Троицк	82	163 311
ООО МК Таврия	1	163 363
ООО МПК Абсолют	108	180 749
ООО Восток Плюс	116	190 521
ООО ТД Лазурное	121	244 483
ООО Мишкинский продукт	146	264 560
АО Пурагроук	160	347 241
ООО МК Сургутский	186	394 625
ООО Евросмарт	17	425 273
ООО МПК	38	444 710
ООО Тюменский МК Олимп	134	479 726
АО МК Ялуторовский	328	584 963
ООО Уральский Богатырь	76	588 549
ООО Мясной мир	143	627 494

Аналогично анализу средних мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона проведем анализ малых мясоперерабатывающих предприятий (далее ММП), который будет состоять из следующих разделов:

- анализ общего уровня налоговой нагрузки, расчет представлен в табл. 2.10;
- анализ налоговой нагрузки без учета страховых взносов;
- анализ налоговой нагрузки по НДС и отдельно по налогу на прибыль;
- анализ фискальной нагрузки по страховым взносам.

Таблица 2.10 – Расчет общей налоговой нагрузки ММП, 2017г.

Название предприятия	Налоги (всего)		Выручка		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
Мясной дом	1 876	0,6	140 347	2,6	1,3
МПК Сибирско-Уральский бройлер	2 138	0,7	444 710	8,3	0,5
Евросмарт	3 496	1,2	425 273	7,9	0,8
Бизон	4 081	1,4	123 890	2,3	3,3
Таврия	7 254	2,5	163 363	3,1	4,4
Тюменский МК Олимп	7 839	2,7	479 726	8,9	1,6
Агроторг Троицк	10 122	3,4	163 311	3,1	6,2
Мясной мир	11 495	3,9	627 494	11,7	1,8
Уральский Богатырь	15 204	5,2	588 549	10,9	2,6
ТД Лазурное	16 761	5,7	244 483	4,6	6,9
МПК Абсолют	17 774	6	180 749	3,4	9,8
Мишкинский продукт	17 896	6	264 560	4,9	6,8
Восток плюс	20 689	7	190 521	3,6	10,9
Пурагроук	22 940	7,8	347 241	6,5	6,6
МК Ялуторовский	45 639	15,5	584 963	10,9	7,8
МК Сургутский	89 451	30,4	394 625	7,4	22,7
ИТОГО:	294 656		5 363 805		5,1

Стоит отметить, что из 16 анализируемых предприятий, укрупненно относящихся к обрабатывающим производствам, установленному нормативу соответствуют 4 предприятия: МПК Абсолют, Восток Плюс, МК Ялуторовский, МК Сургутский. При этом уровень налоговой нагрузки 7 предприятий выбранного сегмента находится ниже 2%, что может свидетельствовать о вероятности выездной налоговой проверки с целью проверки предприятий на

применение серых схем налогообложения. Данные результаты представлены на рисунке 2.6.

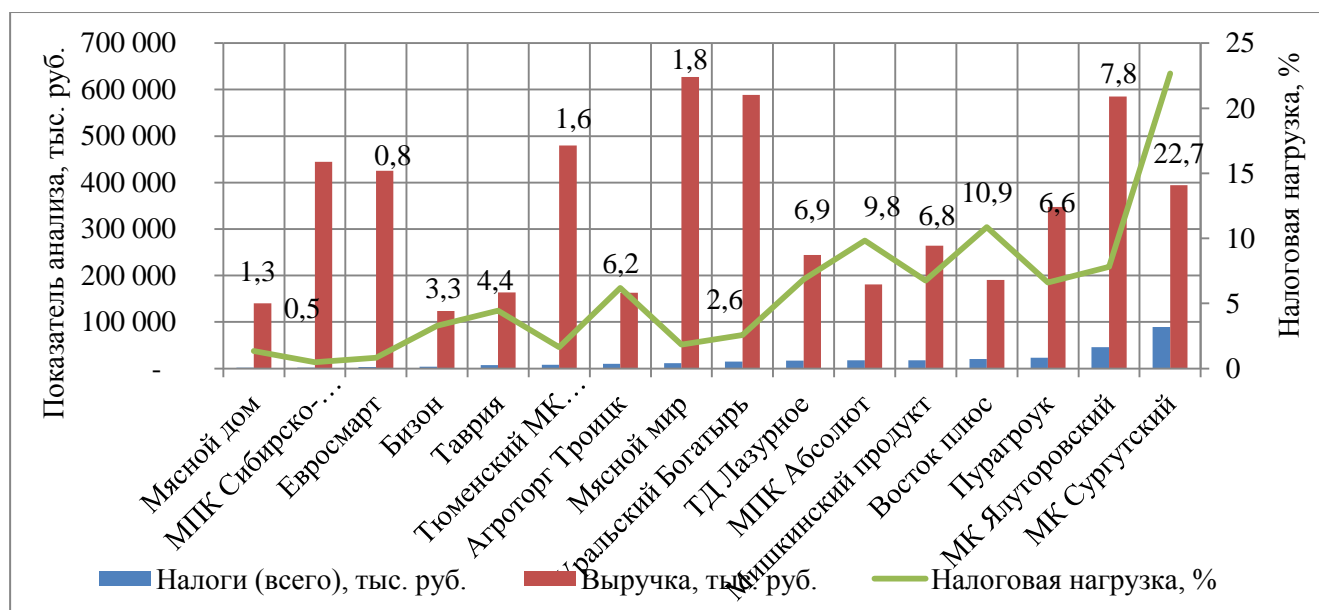


Рисунок 2.6 – Общая налоговая нагрузка ММП, 2017г.

Так как данная иллюстрация отражает и уровень налогов, и уровень выручки каждого отдельного предприятия, то в данном случае уровень налоговой нагрузки достаточно наглядно отражает наличие возможных «теневых операций» на предприятиях, поскольку можно увидеть предприятия с примерно одинаковым уровнем выручки на общем режиме налогообложения и резкой разницей в начисленных налогах.

Далее необходимо рассмотреть уровень налоговой нагрузки ММП без учета страховых взносов, так как аналогично средним предприятиям доля страховых взносов также высока. Расчет представлен в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Расчет налоговой нагрузки ММП без учета страховых взносов, 2017г.

Наименование предприятия	Налоги (без учета страховых взносов)		Выручка		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс.руб.	%	
Тюменский МК Олимп	310	0,2	479 726	8,9	0,1

Продолжение таблицы 2.11

Наименование предприятия	Налоги (без учета страховых взносов)		Выручка		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс.руб.	%	
МПК Сибирско-Уральский бройлер	709	0,4	444 710	8,3	0,2
Мясной мир	1 008	0,6	627 494	11,7	0,2
Бизон	1 317	0,8	123 890	2,3	1,1
Мясной дом	1 425	0,9	140 347	2,6	1,0
Агроторг Троицк	2 630	1,6	163 311	3	1,6
Евросмарт	2 784	1,7	425 273	7,9	0,7
ТД Лазурное	7 097	4,4	244 483	4,6	2,9
Таврия	7 135	4,4	163 363	3	4,4
Мишкинский продукт	8 810	5,4	264 560	4,9	3,3
Пурагроук	9 269	5,7	347 241	6,5	2,7
МПК Абсолют	10 265	6,3	180 749	3,4	5,7
Уральский богатырь	11 980	7,4	588 549	11	2,0
Восток плюс	13 075	8	190 521	3,5	6,9
МК Ялуторовский	23 050	14,2	584 963	10,9	3,9
МК Сургутский	61 736	38	394 625	7,4	15,6
ИТОГО:	162 602		5 363 805		2,8

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.7:

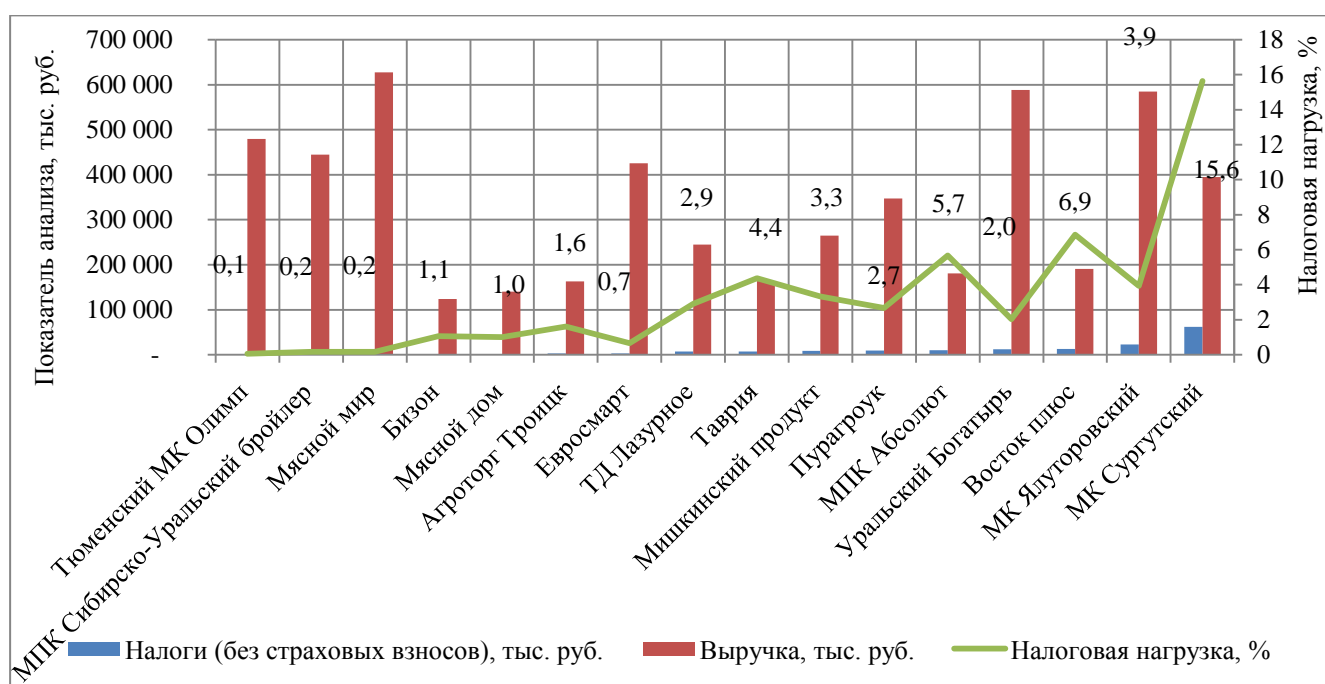


Рисунок 2.7 – Налоговая нагрузка ММП (без учета страховых взносов), 2017г.

Анализируя полученные результаты, можно отметить, что наибольшую налоговую нагрузку также несут МК Сургутский, Восток Плюс, МПК Абсолют, МК Ялуторовский, что связано с высокой долей основных налогов в структуре налоговой нагрузки данных предприятий.

При этом стоит также отметить резкое снижение уровня налоговой нагрузки Тюменского МК Олимп, поскольку структура налоговой нагрузки данного предприятия на 96% состоит из страховых взносов, также не изменился уровень налоговой нагрузки МК Таврии, поскольку страховые взносы занимают только 1,64% в структуре всех налогов, что подтверждается среднесписочной численностью данного предприятия.

Следующим этапом необходимо рассмотреть уровень налоговой нагрузки по НДС, так как НДС занимает высокую долю в структуре налогов предприятий с общей системой налогообложения. Расчет представлен в таблице 2.12.

Таблица 2.12 – Расчет налоговой нагрузки ММП по НДС, 2017г.

Наименование предприятия	НДС		Выручка		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс.руб.	%	
Тюменский МК Олимп	310	0,3	479 726	8,9	0,1
Мясной дом	572	0,5	140 347	2,6	0,4
МПК Сибирско-Уральский бройлер	666	0,6	444 710	8,3	0,2
Бизон	974	0,8	123 890	2,3	0,8
Мясной мир	1 008	0,9	627 494	11,7	0,2
Евросмарт	2 171	1,8	425 273	7,9	0,5
Агроторг Троицк	2 629	2,3	163 311	3	1,6
Уральский богатырь	2 993	2,5	588 549	11	0,5
Таврия	4 392	3,7	163 363	3	2,7
Мишкинский продукт	4 869	4,2	264 560	4,9	1,8
МПК Абсолют	6 038	5,1	180 749	3,4	3,4
ТД Лазурное	6 284	5,3	244 483	4,6	2,6
Пурагроук	6 697	5,7	347 241	6,5	1,9
Восток Плюс	8 246	7	190 521	3,5	4,3
МК Ялуторовский	22 169	18,8	584 963	10,9	3,8
МК Сургутский	47 706	40,5	394 625	7,4	12,1
ИТОГО:	117 724		5 363 805		2

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.8:

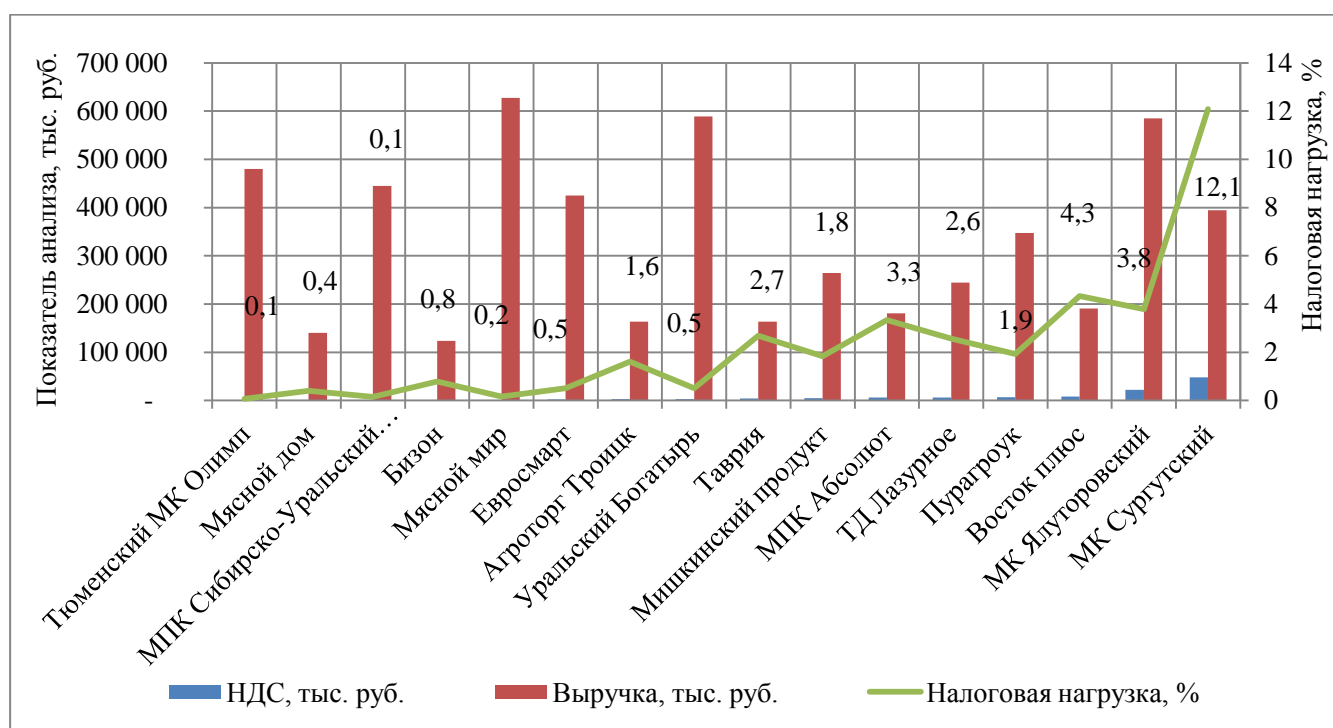


Рисунок 2.8 – Налоговая нагрузка ММП по НДС, 2017г.

Исходя из полученных результатов, можно также отметить высокий уровень налоговой нагрузки по НДС следующих предприятий: МК Сургутский, Восток Плюс, МК Ялуторовский и МПК Абсолют. Данные результаты понятны, поскольку данный налог занимает высокую долю в структуре налоговых платежей предприятия: МК Сургутский 53,3%, Восток Плюс 39,9%, МК Ялуторовский 48,6%, и МПК Абсолют 34%.

При этом самые высокие доли НДС составляют 62% и 60,5% соответственно в структуре налогов Евросмарт и МК Таврия, однако налоговая нагрузка данных предприятий ниже, что может свидетельствовать о намеренном занижении уровня НДС предприятиями.

Далее необходимо рассмотреть налоговую нагрузку по налогу на прибыль, поскольку величина данного налога напрямую зависит от конечных финансовых результатов предприятий. Расчет представлен в таблице 2.13.

Таблица 2.13 – Расчет налоговой нагрузки ММП по налогу на прибыль, 2017г.

Наименование предприятия	Налог на прибыль		Выручка		Чистая прибыль	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс.руб.	%	тыс. руб.	
Тюменский МК Олимп	0	0	479 726	8,9	-13 010	-
Мясной мир	0	0	627 494	11,7	-13 877	-
Агроторг Троицк	0	0	163 311	3	2 11	-
ТД Лазурное	0	0	244 483	4,6	-13 607	-
МК Ялуторовский	0	0	584 963	10,9	-17 155	-
МПК Сибирско-Уральский бройлер	43	0,1	444 710	8,3	70	0,1
Бизон	49	0,1	123 890	2,3	179	0,1
Евросмарт	602	1,8	425 273	7,9	2 171	0,1
Мясной дом	781	2,4	140 347	2,6	1 841	0,6
Пурагроук	1 008	3	347 241	6,5	-52 941	0,3
Таврия	2 723	8,2	163 363	3	8 035	1,7
МПК Абсолют	2 960	8,9	180 749	3,4	4 774	1,6
Восток плюс	3 527	10,7	190 521	3,5	10 282	1,8
Мишкинский продукт	3 767	11,4	264 560	4,9	13 233	1,4
Уральский богатырь	7 020	21,2	588 549	10,9	33 080	1,2
МК Сургутский	10 616	32,1	394 625	7,4	15 450	2,7
ИТОГО:	33 095		5 363 805		-19 344	0,6

Анализируя полученные результаты, стоит отметить, что МК Сургутский, а также Восток Плюс также имеют самый высокий уровень налоговой нагрузки, при этом МК Ялуторовский не отражает в отчетности уровень налога на прибыль, поскольку имеет отрицательный уровень чистой прибыли, отражая высокий уровень себестоимости, коммерческих и управленческих расходов.

Стоит также отметить высокий уровень налоговой нагрузки по налогу на прибыль следующих предприятий: Уральский Богатырь, Мишкинский продукт, МПК Абсолют и Таврия, при этом в отчетности данных предприятий также отражен значительный уровень себестоимости, однако коммерческие и управленческие расходы либо очень низкие, либо отсутствуют. Таким образом,

можно выдвинуть предположение о намеренном завышении данных показателей другими предприятиями для возможности минимизировать налоговые платежи.

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.9:

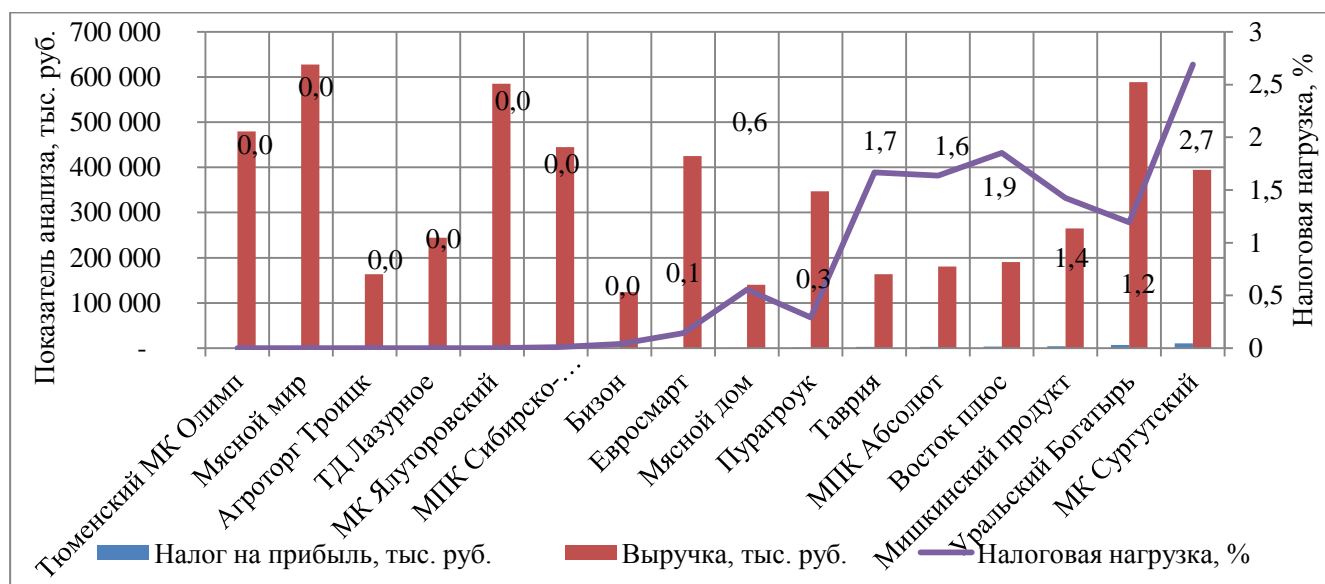


Рисунок 2.9 – Налоговая нагрузка ММП по налогу на прибыль, 2017г.

Поскольку Правительство РФ при расчете налоговой нагрузки выделяет фискальную нагрузку по страховым взносам, необходимо также привести аналогичный расчет, представленный в таблице 2.14.

Таблица 2.14 – Расчет фискальной нагрузки ММП по страховым взносам, 2017г.

Наименование предприятия	Страховые взносы		Выручка		ССЧ чел.	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс.руб.	%		
Таврия	119	0,1	163 363	3	1	0,1
Мясной дом	451	0,3	140 347	2,6	13	0,3
Евросмарт	712	0,5	425 273	7,9	17	0,2
МПК Сибирско-Уральский бройлер	1 429	1,1	444 710	8,3	38	0,3
Бизон	2 764	2,1	123 890	2,3	84	2,3
Уральский богатырь	3 224	2,4	588 549	11	76	0,5
Агроторг Троицк	7 492	5,7	163 311	3	82	4,6
МПК Абсолют	7 509	,7	180 749	3,4	108	4,2
Тюменский МК Олимп	7 529	5,7	479 726	8,9	134	1,6

Окончание таблицы 2.14

Наименование предприятия	Страховые взносы		Выручка		ССЧ	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс.руб.	%		
Восток плюс	7 614	5,8	190 521	3,6	116	4
Мишкинский продукт	9 086	6,9	264 560	4,9	146	3,4
ТД Лазурное	9 664	7,3	244 483	4,6	121	3,9
Мясной мир	10 486	7,9	627 494	11,7	143	1,7
Пурагроук	13 671	10,4	347 241	6,5	160	3,9
МК Ялуторовский	22 590	17,1	584 963	10,9	328	3,9
МК Сургутский	27 715	21	394 625	7,4	186	7,
ИТОГО:	132 054		5 363 805			2,3

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.10:

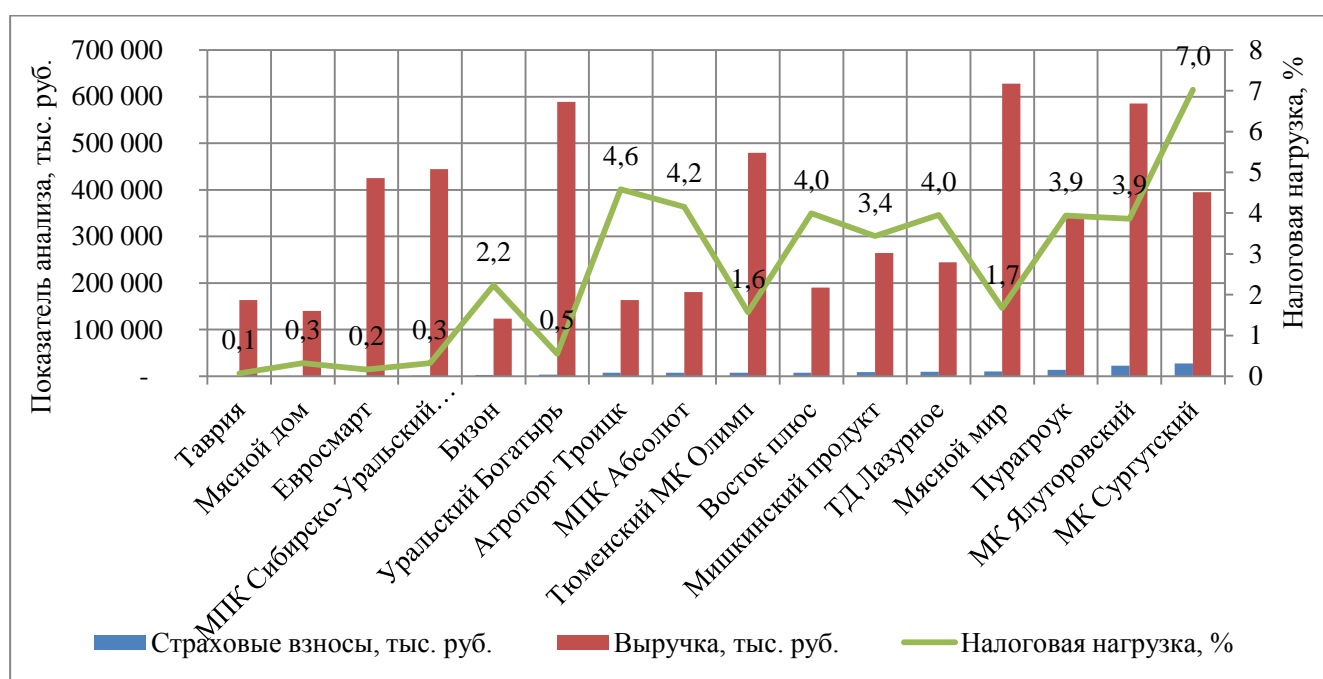


Рисунок 2.10 – Налоговая нагрузка ММП по страховым взносам, 2017г.

Значительный разбег между значениями фискальной нагрузки по страховым взносам между анализируемыми предприятиями обусловлен среднесписочной численностью. При этом стоит отметить, что ООО Таврия, обладающее достаточно высоким уровнем налоговой нагрузки по всем параметрам, отражает

среднесписочную численностью равную 1, что свидетельствует о возможном наличии «теневых способов выплаты заработной платы» на предприятии.

Таким образом, проанализировав уровень налоговой нагрузки по малым предприятиям мясоперерабатывающей промышленности можно сделать следующие выводы:

— анализируемые предприятия укрупненно относятся к группе «обрабатывающие производства», указанному нормативу а размере 8,2% соответствуют несколько предприятий: МК Сургутский, Восток плюс, МПК Абсолют, МК Ялуторовский с рассчитанными значениями 22,7%, 10,9%, 9,8% и 7,8% соответственно, при этом если учитывать предприятия в группе «производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий» с нормативным значением 28,2%, то к нормативу наиболее близко относится только МК Сургутский, зарегистрированный в Тюменской области, низкие рассчитанные значения налоговой нагрузки остальных предприятий свидетельствует о возможном наличии «теневых операций» в учете на предприятиях для сокращения налоговых отчислений;

— при этом уровень налоговой нагрузки предприятий без учета страховых взносов значительно сокращается ввиду их высокой доли в структуре налоговых отчислений, норматив достигает только МК Сургутский 15,6% и наиболее близко также Восток плюс 6,9%, зарегистрированный в Свердловской области;

— так как общий уровень налоговой нагрузки преимущественно состоит из НДС и страховых взносов, то налоговая нагрузка по НДС среди предприятий распределилась аналогично общей;

— налоговая нагрузка по налогу на прибыль предприятий МК Сургутский, Восток плюс, МПК Абсолют также находится на высоком уровне, при этом данные предприятия отражают в отчетности невысокий уровень коммерческих и управленческих расходов, в отличие от МК Ялуторовский и ТД Лазурное с высокими значениями данных расходов и отрицательными значениями чистой

прибыли, при этом общая налоговая нагрузка которых находится на высоком уровне относительно всех анализируемых предприятий;

— норматив фискальной нагрузки по страховым взносам согласно Приказу ФНС России составляет 2,2%, при этом фискальная нагрузка большей части анализируемых предприятий находится выше данного уровня, что говорит о вероятности учета численности и заработной платы на предприятии верным с точки зрения законодательства.

Далее отражены общие показатели налоговой нагрузки малых предприятий, полученных в результате проведенного анализа (таблица 2.15).

Таблица 2.15 – Общие показатели налоговой нагрузки ММП, 2017г.

Наименование предприятия	Налоговая нагрузка, %				
	все налоги	без учета страховых взносов	НДС	налог на прибыль	страховые взносы
МК Сургутский	22,7	15,6	12,1	2,7	7
Восток плюс	10,9	6,9	4,3	1,8	4
МПК Абсолют	9,8	5,7	3,3	1,6	4,2
МК Ялуторовский	7,8	3,9	3,8	0	3,9
ТД Лазурное	6,9	2,9	2,6	0	3,9
Мишкинский продукт	6,8	3,3	1,8	1,4	3,4
Пурагроук	6,6	2,7	1,9	0,3	3,9
Агроторг Троицк	6,2	1,6	1,6	0	4,6
Таврия	4,4	4,4	2,7	1,7	0,1
Бизон	3,3	1,1	0,8	0,1	2,2
Уральский Богатырь	2,6	2	0,5	1,2	0,5
Мясной мир	1,8	0,2	0,2	0	1,7
Тюменский МК Олимп	1,6	0,1	0,1	0	1,6
Мясной дом	1,4	1	0,4	0,6	0,3
Евросмарт	0,8	0,7	0,5	0,1	0,2
МПК Сибирско-Уральский бройлер	0,5	0,2	0,2	0	0,3
ИТОГО	5,5	3,1	2,2	0,6	2,5

Таким образом, проанализировав налоговую нагрузку малых мясоперерабатывающих предприятий по общим параметрам, можно сделать вывод, что ООО Мясокомбинат Сургутский, являющийся ведущим

производителем мясной продукции в Тюменской области и имеющий полный цикл производства и реализации через фирменные магазины, а также ООО Восток плюс, зарегистрированный в Свердловской области, ООО Мясоперерабатывающий комбинат Абсолют и АО Мясокомбинат Ялуторовский, зарегистрированные в Тюменской области, являются наиболее неподверженными к возможной выездной налоговой проверке среди малых мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона, так как наиболее полно отвечают установленным общероссийским нормативам налоговой нагрузки.

При этом наиболее низкий уровень налоговой нагрузки имеет ООО МПК Сибирско-Уральский бройлер, однако отражает в отчетности высокий уровень выручки 444 710 тыс. руб., что значительно выше ООО МК Сургутский 394 625 тыс. руб., и высокий уровень себестоимости 97%. При этом предприятие позиционирует себя как одного из крупнейших переработчиков и поставщиков натуральной продукции из отборного мяса птицы, с поставками в различные регионы страны и Республики Казахстана.

Следующим этапом необходимо рассмотреть налоговую нагрузку микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона.

2.3 Анализ налоговой нагрузки микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона

Согласно Федеральному закону N 209-ФЗ от 24.07.2007 (ред. от 27.12.2018) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» среди группы малых предприятий выделяются микро предприятия при соответствии следующим условиям [24]:

- до 15 человек согласно среднесписочной численности предприятия;
- до 120 млн. руб. дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год и

суммируемого по всем осуществляемым видам деятельности и применяемого по всем налоговым режимам.

Исходя из всех предприятий, осуществляющих мясоперерабатывающую деятельность в Уральском регионе, к микро относятся 150 предприятий, при этом 54 предприятий применяют общий режим налогообложения, 96 предприятий применяют специальные режимы налогообложения. Так как официальная методика для анализа налоговой нагрузки предприятий, осуществляемых свою деятельность на специальном режиме налогообложения, не разработана, необходимо исключить данные предприятия из анализа.

Таким образом, для анализа остается 39 предприятий, так как 11 предприятий, применяющих общий режим налогообложения, не предоставляют данные по начисленным налогам, 4 предприятия не предоставляют данные о среднесписочной численности. Так, к субъектам микро бизнеса относятся следующие предприятия, указанные в таблице 2.16.

Таблица 2.16 – Критерии отнесения предприятий Уральского региона к субъектам микро предпринимательства, 2017г.

Наименование предприятия	Среднесписочная численность, чел	Выручка, тыс. руб.
ООО Дирк	1	441
ООО Центр	2	673
ООО ТД ИФТЭК	1	1 759
ООО Пронто	1	2 248
ООО Индюшель	3	2 362
ООО Ключева	5	4 471
ООО МК Богдановичский	84	5 386
ООО Медо	2	5 792
ООО ТК Галея	2	6 562
ООО МПК Брусянский	2	7 221
ООО Сибкон	2	7 823
ООО Альянс XXI	7	8 588
ООО Диолис	4	9 169
ООО ТПП Кулинария	13	9 787
ООО Новатест	2	9 928
ООО Мега-Пух	1	10 729

Окончание таблицы 2.16

Наименование предприятия	Среднесписочная численность, чел	Выручка, тыс. руб.
ООО ПК Столица Деревень	8	11 547
ООО Мяспром	1	12 744
ООО Мясной купец	6	16 626
ООО Энергия	6	18 706
ООО Эвика	43	18 777
ООО ТПК Немо	7	18 952
ООО Мясной дворик	2	19 081
ООО Мясопереработка	14	19 548
ООО Премиум-Люкс	6	19 738
ООО ТК Шаан	6	21 260
ООО Эккрид	35	23 649
ООО МПП Жуковские колбасы	4	27 075
ООО Уральские полуфабрикаты	2	27 958
ООО Сало и мясо	7	30 750
ООО Байрам	8	31 297
ООО Виктория	9	32 115
ООО Мясовед	12	34 950
ООО Степанов	129	52 096
ООО МПК Чаши	13	65 857
ООО Гермес	1	69 944
ООО КФ Терцет	47	87 700
ООО Глория	86	100 152
ИТОГО:		853 461

Ввиду высокого разброса между уровнем среднесписочной численностью предприятий было принято решение провести анализ предприятий со среднесписочной численностью больше 10 человек и остальных предприятий, при этом анализ будет состоять из следующих категорий:

- общий уровень налоговой нагрузки (расчет представлен в таблице 2.17);
- уровень налоговой нагрузки без учета страховых взносов;
- уровень налоговой нагрузки по НДС;
- уровень налоговой нагрузки по налогу на прибыль;
- уровень налоговой нагрузки по страховым взносам.

Таблица 2.17 – Расчет общей налоговой нагрузки микро предприятий (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Налоги		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
МК Богдановичский	5 386	1,3	10 959	15,1	203,5
ТПП Кулинария	9 787	2,3	548	0,8	5,6
Эвика	18 777	4,5	15 661	21,6	83,4
Мясопереработка	19 548	4,7	1 974	2,7	10,1
Эккрид	23 649	5,7	1 499	2,1	6,3
Мясовед	34 950	8,4	1 186	1,6	3,4
Степанов	52 096	12,5	10 858	15	20,8
МПК Чаши	65 857	15,8	650	0,9	1
КФ Терцет	87 700	21	10 651	14,7	12,1
Глория	100 152	24	18 623	25,6	18,6
Итого:	417 902		72 608		17,4

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.11:

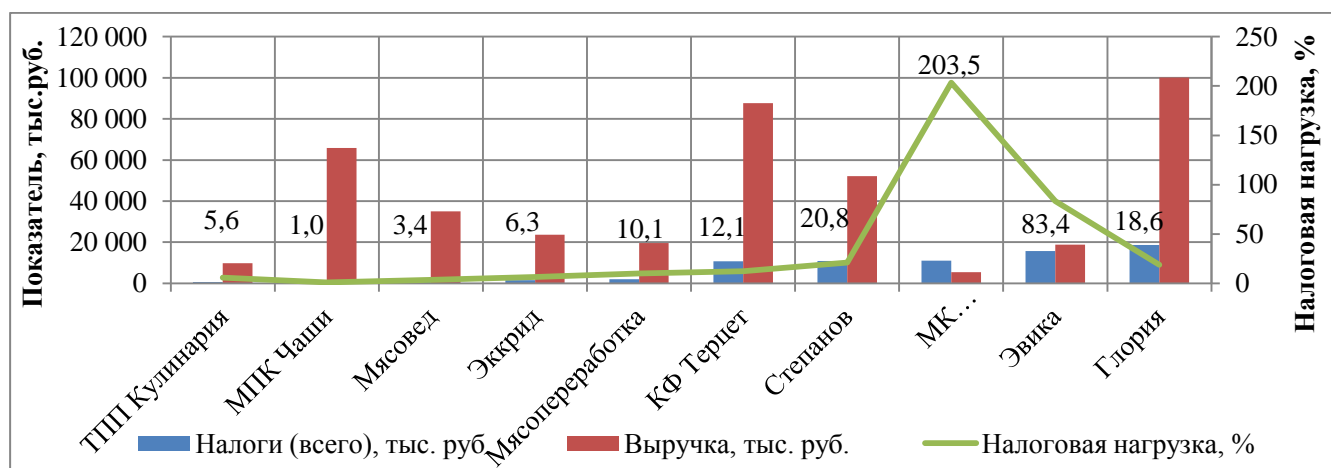


Рисунок 2.11 – Общая налоговая нагрузка микро предприятий (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Ввиду большого количества предприятий со значением среднесписочной численности меньше 10 чел. расчет общей налоговой нагрузки вынесен в Приложение А (таблица А1), данные расчета проиллюстрированы на рисунке 2.12.

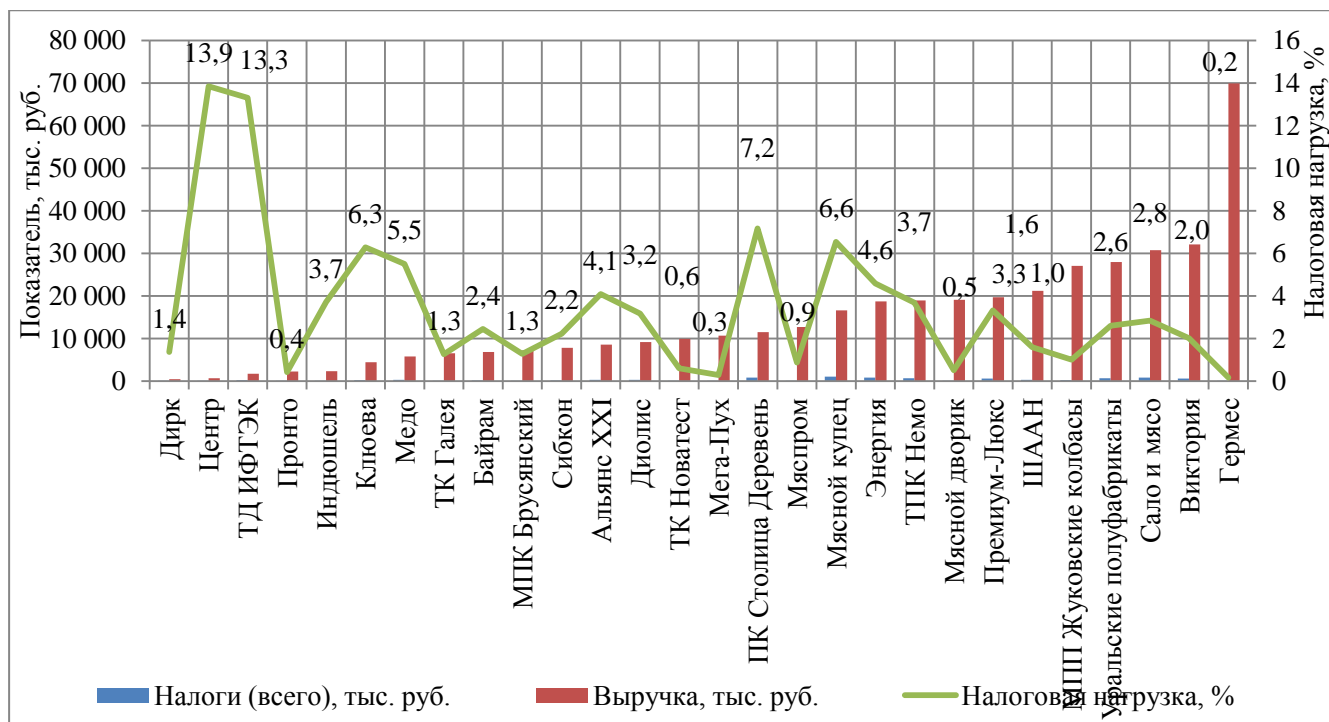


Рисунок 2.12 – Общая налоговая нагрузка микро предприятий (ССЧ меньше 10 чел), 2017г.

При общем анализе налоговой нагрузки видна тенденция высокого уровня среднесписочной численности и высокого уровня общей налоговой нагрузки, при этом МК Богдановичский имеет самый высокий уровень из всех анализируемых предприятий, что вероятно связано с доначислением налоговых платежей в указанном периоде. Имеет место также несопоставимость, при которой предприятия ТПП Кулинария и МПК Чаши имеют одинаковый уровень среднесписочной численности и примерный уровень налоговых начислений, но несоизмеримое отличие в уровне выручки.

Поскольку при анализе микро предприятий было принято решение о разделении предприятий при анализе, то достаточно наглядно видна вероятность наличия «теневых операций» предприятий с ССЧ меньше 10 чел, так как можно отметить наличие предприятий с одинаковым уровнем выручки, но значительной разницей в общем уровне налоговой нагрузки.

Также хочется отметить высокий уровень налоговой нагрузки среди предприятий с ССЧ больше 10 чел и соответствие значения коэффициентов

расчетному нормативу согласно Приказа ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». При этом средний уровень налоговой нагрузки остальных предприятий равен 2,3%, что может свидетельствовать о наличии фирм-однодневок в мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона.

Далее необходимо рассмотреть уровень налоговой нагрузки микро предприятий без учета страховых взносов, так как страховые взносы у всех предприятий занимают высокую долю в структуре налогов (таблица 2.18).

Таблица 2.18 – Расчет налоговой нагрузки микро предприятий без учета страховых взносов (ССЧ больше 10 чел), 2017.

Наименование предприятия	Налоги (без учета страховых взносов)		Выручка		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
МПК Чаши	181	0,5	65 857	15,8	0,3
ТПШ Кулинария	199	0,5	9 787	2,3	2
Эккрид	418	1,1	23 649	5,7	1,8
Мясопереработка	800	2,1	19 548	4,7	4,1
Мясовед	1 018	2,7	34 950	8,4	2,9
Степанов	1 763	4,6	52 096	12,5	3,4
МК Богдановичский	5 735	15,1	5 386	1,3	106,5
КФ Терцет	5 989	15,8	87 700	21	6,8
Глория	10 455	27,6	100 152	24	10,4
Эвика	11 347	29,9	18 777	4,5	60,4
ИТОГО:	37 906		417 902		9,1

Анализируя полученные результаты, можно также отметить, что наибольшую налоговую нагрузку несут предприятия с ССЧ больше 10 человек, при этом наибольший уровень у МК Богдановичский и Эвика, данные результаты значительно превышают аналогичный показатель средних и малых предприятий, тогда как относительно предприятия Степанов наблюдается очень резкое снижение уровня начисленных налогов, что отражается на рассчитанном уровне налоговой нагрузки.

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.13:

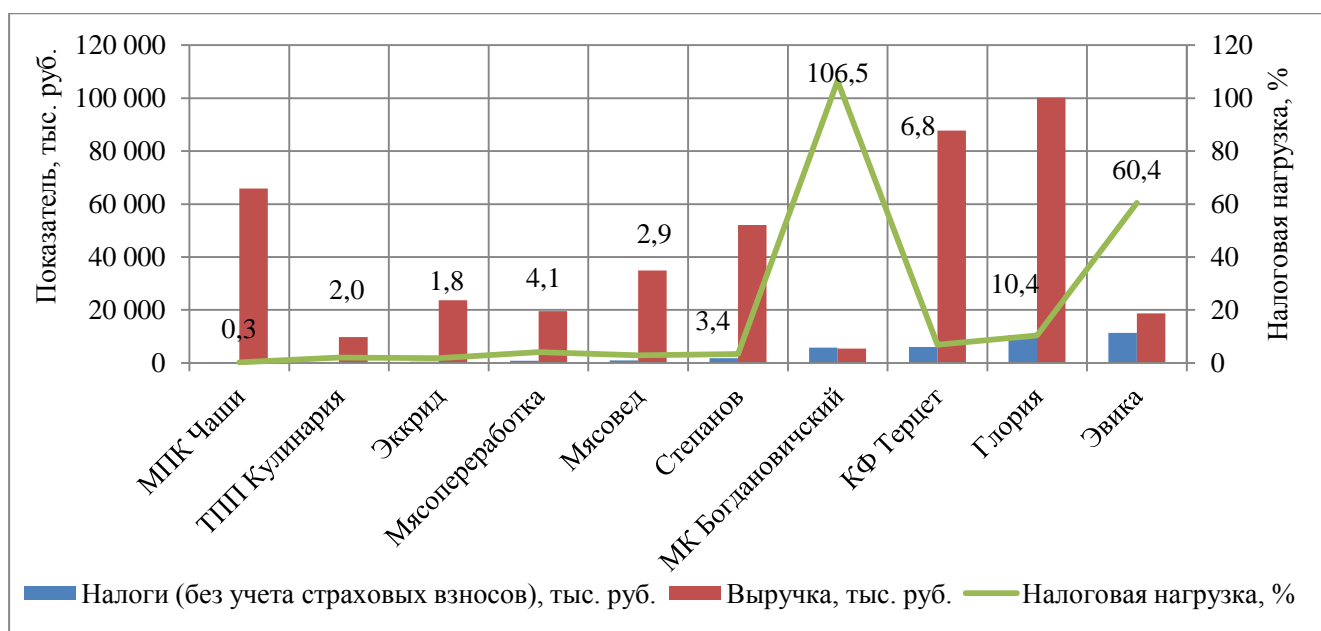


Рисунок 2.13 – Налоговая нагрузка без учета страховых взносов микро предприятий (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Далее проиллюстрируем налоговую нагрузку микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона с ССЧ менее 10 чел на рисунке 2.14 (расчет отражен в Приложении Б таблица Б.1).

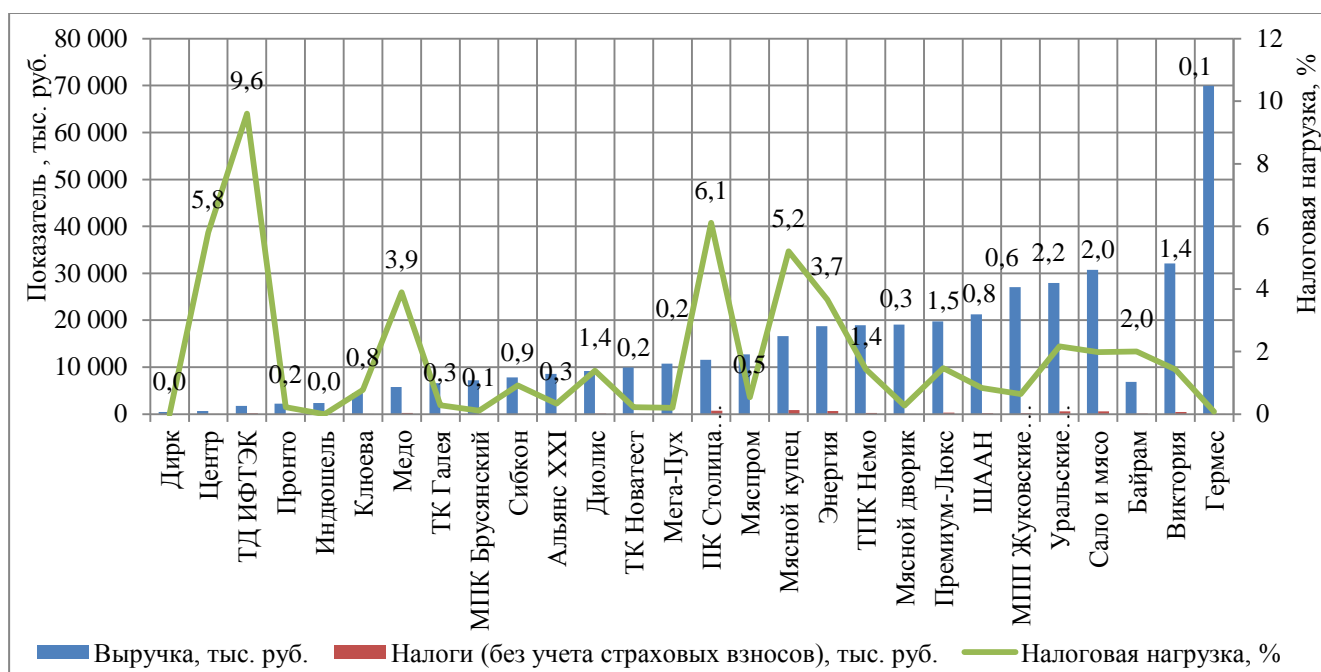


Рисунок 2.14 – Налоговая нагрузка микро предприятий без учета страховых взносов (ССЧ меньше 10 чел), 2017г.

Уровень налоговой нагрузки микро предприятий с ССЧ менее 10 чел. находится на низком уровне, кроме ТД ИФТЭК, налоговая нагрузка которого нетипична высока для выборки. Среднее значение по выборке составляет 1,4%, что также подтверждает вероятность наличия «теневых операций» указанных предприятий на общей системе налогообложения.

Следующим этапом необходимо рассмотреть уровень налоговой нагрузки по НДС, поскольку данный налог также занимал высокую долю в структуре налогообложения предприятий на общей системе налогообложения. Расчет налоговой нагрузки по НДС представлен в таблице 2.19.

Таблица 2.19 – Расчет налоговой нагрузки микро предприятий (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Наименование предприятия	НДС		Выручка		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
МПК Чаши	34	0,1	65 857	15,8	0,1
ТПШ Кулинария	144	0,6	9 787	2,3	1,5
Эккрид	276	1,2	23 649	5,7	1,2
Мясопереработка	537	2,3	19 548	4,7	2,7
Мясовед	543	2,4	34 950	8,4	1,6
Степанов	1 632	7,1	52 096	12,5	3,1
Эвика	1 801	7,8	18 777	4,5	9,6
МК Богдановичский	4 303	18,7	5 386	1,3	79,9
КФ Терцет	5 715	24,9	87 700	21	6,5
Глория	7 998	34,8	100 152	24	8
ИТОГО:	22 893		417 902		5,5

Проанализировав налоговую нагрузку по НДС микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли, можно сделать вывод, что предприятия с ССЧ больше 10 чел. имеют значения налоговой нагрузки выше, при этом МК Богдановичский отражает очень высокий уровень налоговой нагрузки 79,9%, а также Эвика, Глория и КФ Терцет 9,6%, 7,99% и 6,5% при среднем значении остальных предприятий 1%, который образовался ввиду наличия в выборке нетипичного предприятия ТД ИФТЭК с уровнем налоговой нагрузки 9,1%. Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.15.

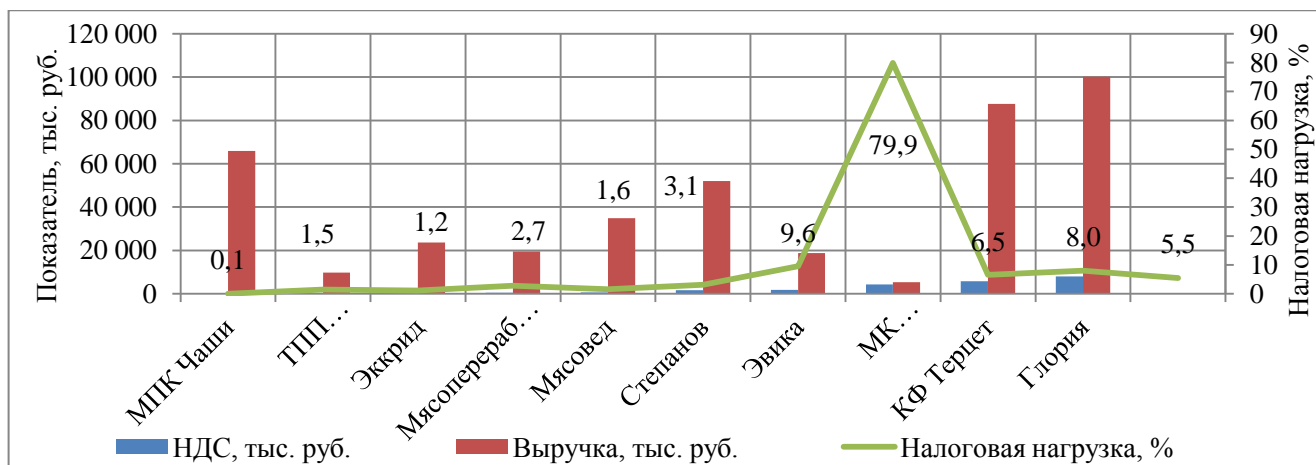


Рисунок 2.15- Налоговая нагрузка микро предприятий по НДС (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Далее проиллюстрируем налоговую нагрузку микро предприятий с ССЧ менее 10 чел. по НДС на рисунке 2.16 (расчет отражен в Приложении В таблица В.1).

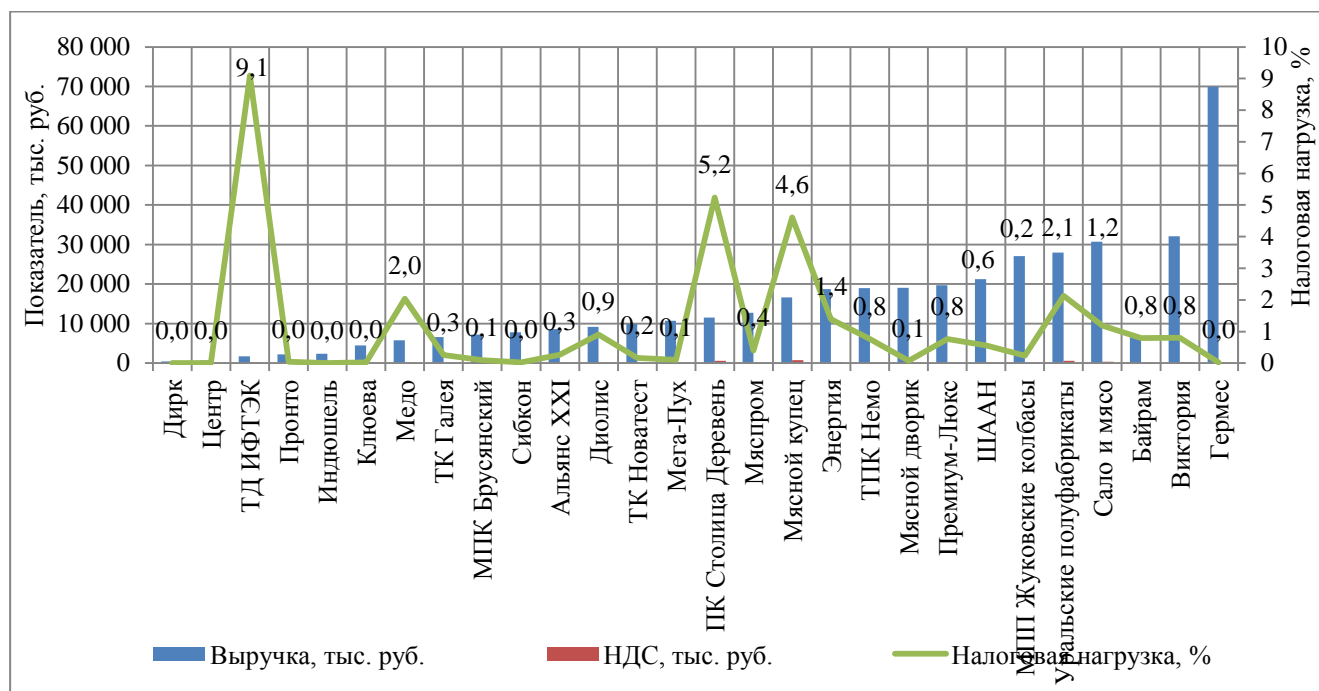


Рисунок 2.16 – Налоговая нагрузка микро предприятий по НДС (ССЧ менее 10 чел), 2017г.

Анализ налоговой нагрузки по НДС довольно наглядно отражает недостоверное предоставление данных в статистические органы, поскольку уровень НДС у многих предприятия абсолютно низкий.

Следующим этапом необходимо рассмотреть налоговую нагрузку по налогу на прибыль, поскольку величина данного налога напрямую зависит от конечных финансовых результатов предприятия.

Таблица 2.20 – Расчет налоговой нагрузки микро предприятий по налогу на прибыль (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Наименование предприятия	Налог на прибыль		Выручка		Чистая прибыль тыс. руб.	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
КФ Терцет	0	0	87 700	21	-4 803	0
МК Богдановичский	0	0	5 386	1,3	-143 730	0
Эвика	0	0	18 777	4,5	-57 755	0
ТПП Кулинария	47	1,6	9 787	2,3	210	0,5
Эккрид	80	2,7	23 649	5,7	241	0,3
МПК Чаши	94	3,2	65 857	15,8	318	0,1
Степанов	130	4,4	52 096	12,5	-348	0,3
Мясопереработка	250	8,5	19 548	4,7	627	1,3
Мясовед	476	16,1	34 950	8,4	1 971	1,4
Глория	1 873	63,5	100 152	24	5 183	1,8
ИТОГО:	2 950		417 902		-198 086	0,7

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.17:

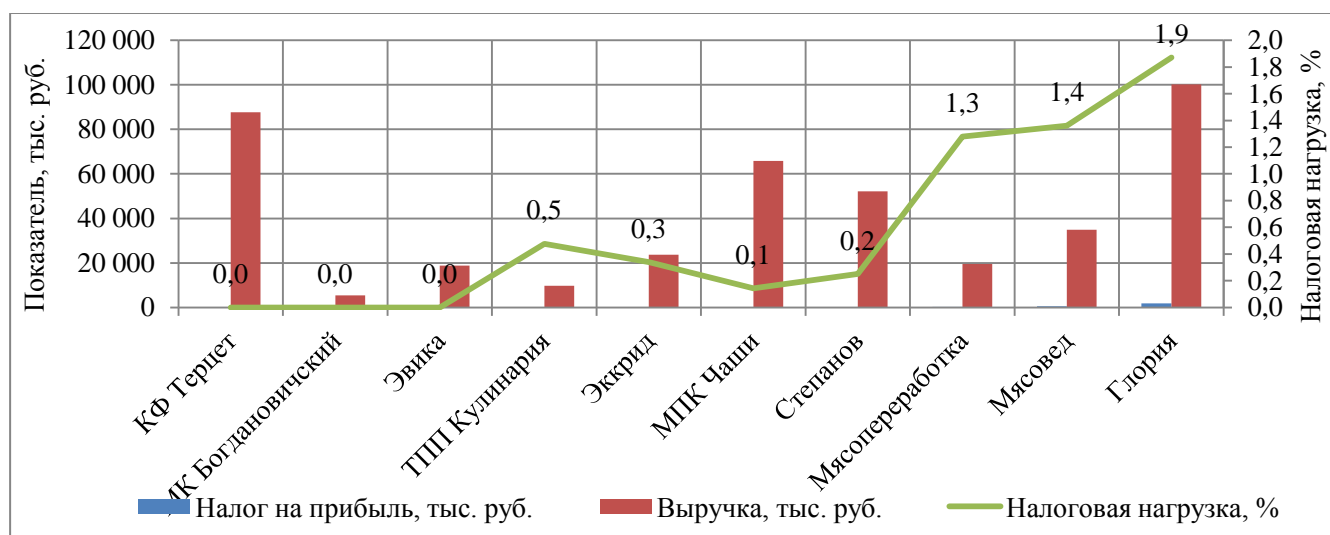


Рисунок 2.17 – Налоговая нагрузка по налогу на прибыль микро предприятий (ССЧ больше 10чел), 2017г.

Анализируя полученные результаты, стоит отметить, что МК Богдановичский, налоговая нагрузка которого была максимальной среди всех анализируемых предприятий, за анализируемый период имеет отрицательное значение чистой прибыли, что связано со значительным превышением уровня отраженной себестоимости по отношению к полученной выручке. Также отсутствует налоговая нагрузка по налогу на прибыль КФ Терцет, что связано в данном случае с высоким уровнем управленческих расходов.

Налоговая нагрузка по налогу на прибыль микро предприятий при ССЧ менее 10чел. проиллюстрирована на рисунке 2.18, расчет отражен в Приложении Г таблица Г.1.

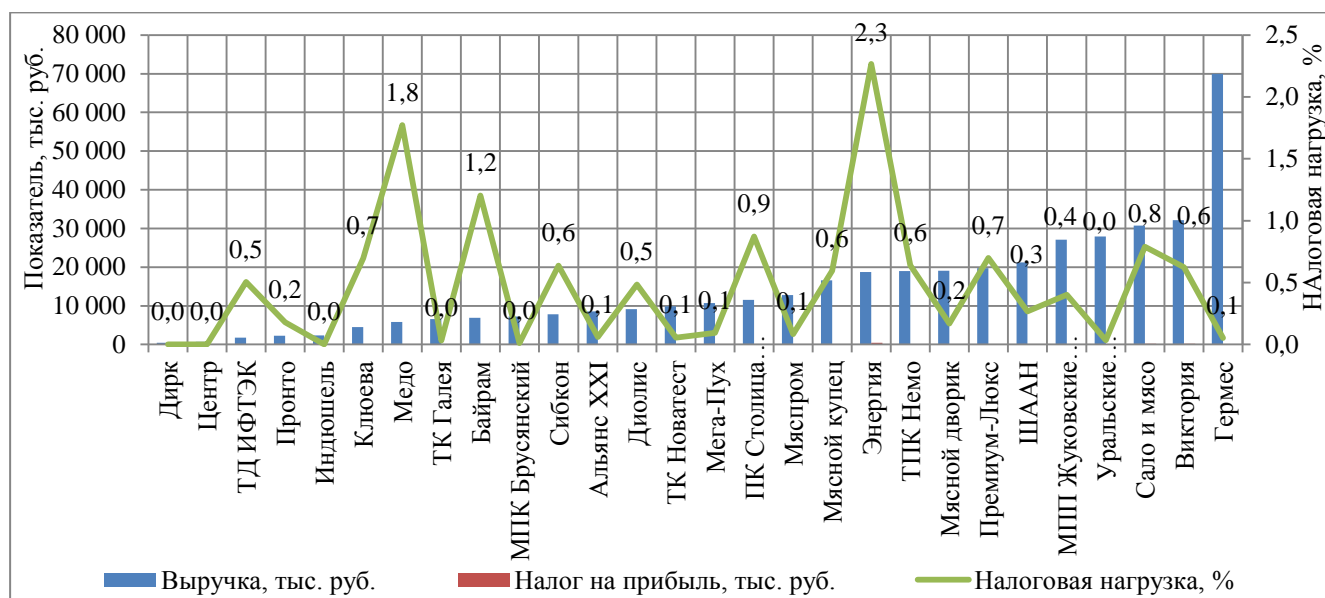


Рисунок 2.18 – Налоговая нагрузка по налогу на прибыль микро предприятий (ССЧ меньше 10 чел), 2017г.

При этом средний уровень значения налоговой нагрузки по налогу на прибыль микро предприятий с ССЧ больше 10 чел. составляет 0,7, что почти соответствует среднему значению налоговой нагрузки предприятий с ССЧ менее 10 чел. 0,5, данное соотношение обусловлено также отрицательной величиной чистой прибыли предприятий, имеющих высокие значения налоговой нагрузки по другим критериям.

Далее необходимо рассмотреть налоговую нагрузку по страховым взносам или фискальную нагрузку, поскольку Правительство РФ выделяет данный вид налоговой нагрузки отдельной строкой. Расчет представлен в таблице 2.21.

Таблица 2.21 – Расчет налоговой нагрузки по страховым взносам микро предприятий (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Наименование предприятия	Страховые взносы		Выручка		ССЧ чел	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
Мясовед	168	0,5	34 950	8,4	12	0,5
ТПП Кулинария	348	1	9 787	2,3	13	3,6
МПК Чаши	469	1,4	65 857	15,8	13	0,7
Эккрид	1 080	3,1	23 649	5,7	35	4,6
Мясопереработка	1 174	3,4	19 548	4,7	14	6
Эвика	4 313	12,4	18 777	4,5	43	23
КФ Терцет	4 662	13,4	87 700	21	47	5,3
МК Богдановичский	5 224	15,1	5 386	1,3	84	97
Глория	8 167	23,5	100 152	24	86	8,2
Степанов	9 096	26,2	52 096	12,5	129	17,5
ИТОГО:	34 701		417 902			8,3

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 2.19:

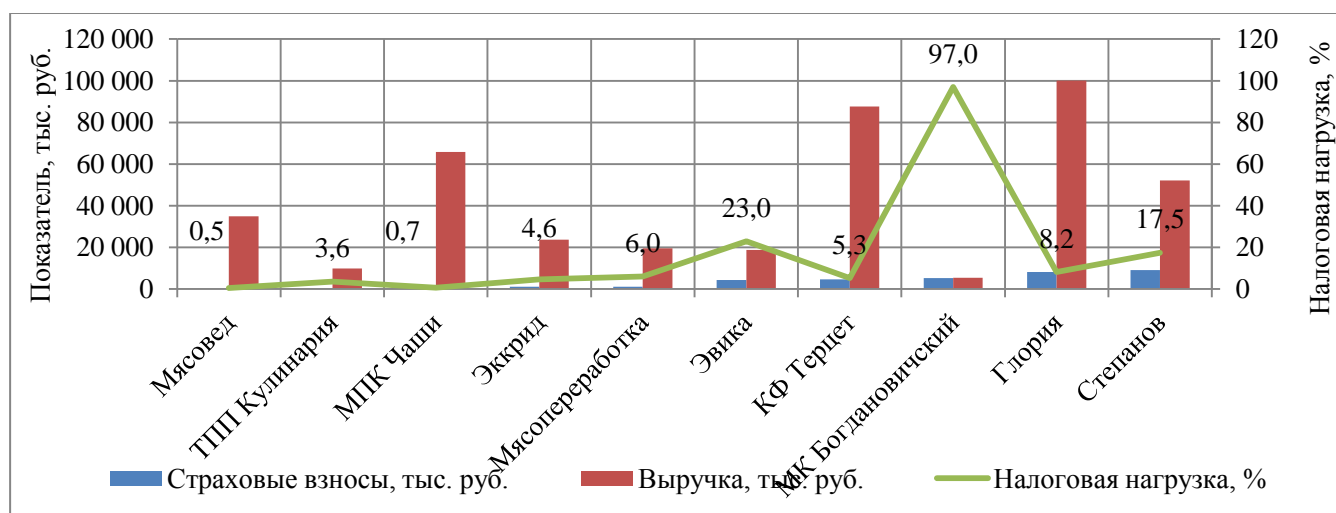


Рисунок 2.19 – Налоговая нагрузка по страховым взносам микро предприятий (ССЧ больше 10 чел), 2017г.

Проанализировав налоговую нагрузку по страховым взносам микро предприятий, можно отметить МК Богдановичский, уровень налоговой нагрузки которого значительно выше аналогичных предприятий с большей среднесписочной численностью.

Далее рассмотрим налоговую по страховым взносам микро предприятий, среднесписочная численность которых за указанный период менее 10 чел. (расчет приведен в Приложении Д таблица Д.1), данные расчета проиллюстрированы на рисунке 2.20.

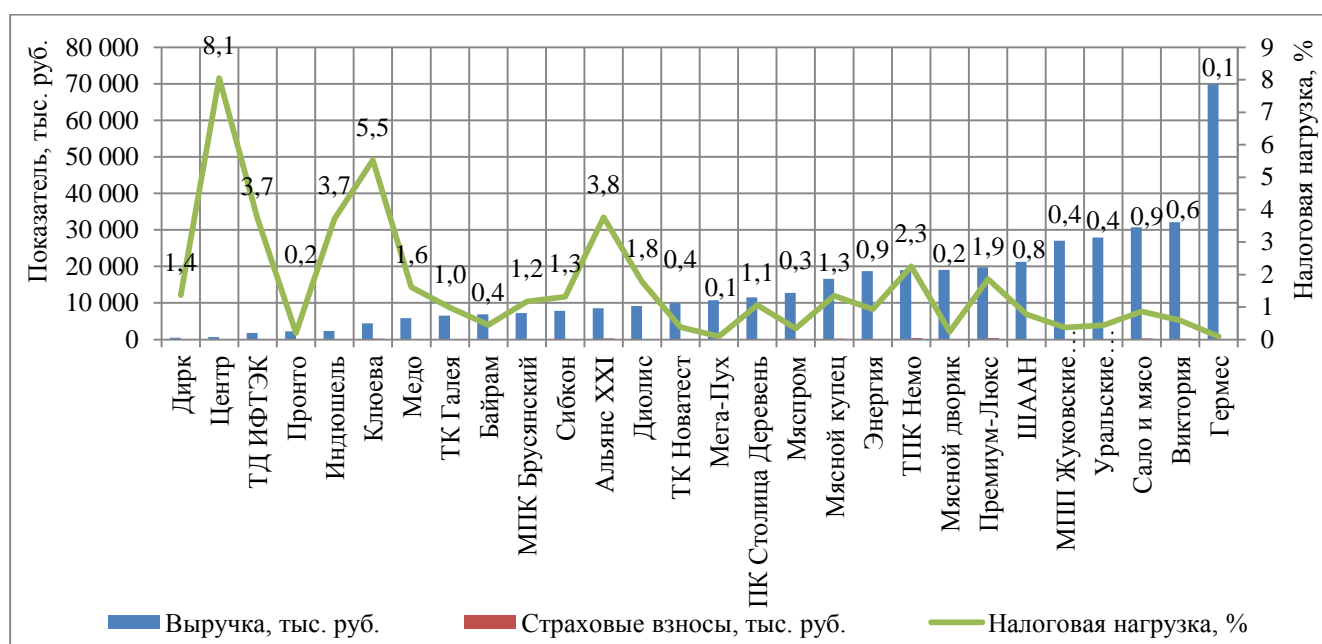


Рисунок 2.20 – Налоговая нагрузка по страховым взносам микро предприятий (ССЧ менее 10 чел), 2017г.

По результатам расчета наблюдается достаточно высокий разбег между одинаковым уровнем среднесписочной численности предприятий и уровнем налоговой нагрузки, что также приводит к выводу о «теневых способах выплаты заработной платы» на предприятиях. При этом среди выборки микро предприятий со среднесписочной численностью менее 10 человек уровень налоговой нагрузки находится на уровне 1%.

Проанализировав уровень налоговой нагрузки по микро предприятиям мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона, можно сделать следующие выводы:

— анализируемые предприятия укрупненно относятся к группе «обрабатывающие производства», указанному нормативу в размере 8,2% среди предприятий с среднесписочной численностью свыше 10 человек соответствуют 5 предприятий из 10: Мясопереработка 10,1%, КФ Терцет 12,1%, Глория 18,6%, Степанов 20,8%, Эвика 83,4% и МК Богдановичский 203,5%, при этом если рассматривать соответствие уровня налоговой нагрузки более уточненной группе, а именно «производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий» с нормативным значением 28,2%, то данному нормативу соответствует только МК Богдановичский, зарегистрированный в Свердловской области с уровнем налоговой нагрузки 203,5%, при этом следует сделать вывод, что средний уровень налоговой нагрузки 17,4% среди этой выборки является достаточно высоким;

— если рассматривать соответствие нормативному значению 8,2% налоговой нагрузки среди предприятий со среднесписочной численностью менее 10 человек, то указанному нормативу соответствуют только 2 предприятия: Центр 13,9%, зарегистрированный в Курганской области, и ТД ИФТЭК 13,31%, зарегистрированный в Свердловской области, средний уровень налоговой нагрузки данной выборки составляет 9,9%, столь низкие значения позволяют сделать вывод о наличии «теневых операций» в бухгалтерском учете данных предприятий для сокращения налоговых отчислений;

— при этом если рассматривать соответствие нормативу налоговой нагрузки без учета страховых взносов, то налоговая нагрузка значительно сильно снижается ввиду высокого уровня страховых взносов на предприятии с высоким уровнем среднесписочной численности, так указанному нормативу соответствуют только 2 предприятия из 10: МК Богдановичский % и Эвика%, при этом уровень налоговой нагрузки МК Богдановичский сократился в 2 раза ввиду отражения среднесписочной численности в размере 84 человек за указанный период;

— если говорить о предприятиях со среднесписочной численностью менее 10 человек, то средний уровень налоговой нагрузки значительно сократился до 2,3%, при этом ООО Центр и ТД ИФТЭК не снизился уровень налоговой нагрузки ввиду отражения среднесписочной численности в размере 2 человек за указанный период;

— средний уровень фискальной нагрузки среди предприятий со среднесписочной численностью составляет 8,3%, что составляет примерно половину от общего уровня и подтверждает сделанные ранее выводы о значительном влиянии страховых взносов на уровень налоговой нагрузки, при этом отражение высокого уровня среднесписочной численности в размере 129, 84 и 43 человека соответственно предприятиями Степанов, МК Богдановичский и Эвика подтверждается высоким уровнем фискальной нагрузки 17,5%, 97% и 23% соответственно, при этом стоит отметить, что налоговая нагрузка предприятия Степанов почти полностью состоит из страховых взносов ввиду налоговой нагрузки без учета страховых взносов в размере 3,4%, следует также отметить, что нормативу фискальной нагрузки по страховым взносам, установленному согласно Приказу ФНС России, в размере 2,2% соответствует 8 предприятий из 10, что положительно характеризует анализируемые предприятия с точки зрения законного соблюдения учета и выплаты заработной платы работникам;

— относительно налоговой нагрузки предприятий со среднесписочной численностью менее 10 человек, можно сделать вывод о незаконном учете и выплаты заработной платы предприятиями, поскольку сложность мясоперерабатывающей промышленности не подразумевает столь низкую среднесписочную численность и соответствующе низкий уровень налоговой нагрузки;

— уровень налоговой нагрузки по НДС является зависимым от уровня налоговой нагрузки без учета страховых взносов, поэтому уровень налоговой предприятий по НДС МК Богдановичский 79,9 %, Глория 8%, Степанов 3,1% при уровне налоговой нагрузки без учета страховых взносов соответственно 106,5%,

8% и 3,4%, однако стоит заметить, что налоговая нагрузка без учета страховых взносов предприятия Эвика равнялась 60,4% при уровне налоговой нагрузки по НДС 9,6%, данный разрыв обусловлен высоким уровнем налога на имущество данного предприятия в размере 8 182 тыс. руб. за указанный период;

— поскольку главной проблемой в налогообложении является правильность и законность учета НДС, то данная проблема наиболее видна среди микро предприятий со среднесписочной численностью менее 10 человек, поскольку средний уровень налоговой нагрузки по НДС данной выборки составляет 1%, при уровне налоговой нагрузки у многих предприятий меньше 1%, стоит также заметить, что уровень налоговой нагрузки по НДС ТД ИФТЭК 9,1% и ООО Центра 0% при том, что уровень общей налоговой нагрузки данного предприятия был максимальный среди выборки, данный разрыв обусловлен также высоким уровнем налога на имущество за указанный период;

— налоговая нагрузка по налогу на прибыль значительно ниже налоговой нагрузки по остальным критериям, поскольку уровень налоговой нагрузки МК Богдановичски, Эвика составляет 0% ввиду отражения превышения расходов над доходами предприятия и соответствующего нулевого уровня чистой прибыли, также низкий уровень налоговой нагрузки по налогу на прибыль наблюдается у ООО Степанов 0,2%, ООО Глория 1,9%, КФ Терцет 0% при общем уровне 20,8%, 18,6%, 12,1% соответственно;

— налоговая нагрузка по налогу на прибыль предприятий со среднесписочной численностью менее 10 человек находится на низком уровне ввиду отражения многими предприятиями отрицательной или нулевой чистой прибыли;

Таким образом, проанализировав налоговую нагрузку микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона по общим параметрам, можно сделать вывод, что МК Богдановичский, зарегистрированный и осуществляющий свою деятельность в Свердловской области с полным циклом мясопереработки от убоя до отгрузки готовой продукции, а также ООО Эвика, зарегистрированный в Тюменской области и развивающий передовые технологии

в части кормления и ухода за животными, ООО Степанов, зарегистрированный в Курганской области и являющийся одним из ведущих производителей готовых к употреблению мясных железных продуктов и замороженных полуфабрикатов в Уральском Федеральном округе, и ООО Глория, осуществляемое свою деятельность в Магнитогорске Челябинской области и являющееся крупным современным предприятием, оснащенным высокопроизводительным европейским оборудованием для выработки колбасных изделий, полуфабрикатов и деликатесов, использующее в производстве традиционную рецептуру и новейшие технологии, являются наиболее показательными предприятиями в части рассмотрения налоговой нагрузки в среде микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона и наиболее неподверженными к возможной выездной налоговой проверке ввиду наиболее полного соответствия установленным общероссийским нормативам налоговой нагрузки.

Выводы по разделу два

Для целостного понимания действия налоговой нагрузки была рассмотрена теоретическая сторона, а именно понятие, методики расчета и важность для государства такого элемента налоговой сферы, так и необходимо рассмотреть само действие налоговой нагрузки в конкретной сфере, а именно мясоперерабатывающая промышленность Уральского региона.

Принимая во внимание Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», было решено провести анализ отдельно каждой категории предпринимательства, а именно средние предприятия, малые и микро предприятия, при этом ввиду большого количества микро предприятия были разделены по среднесписочной численности: больше 10 человек и соответственно меньше. При этом ввиду отсутствия официальной методики расчета налоговой нагрузки для специальных режимов налогообложения, было решено проводить анализ только предприятий,

применяющих общий режим налогообложения, что составило 61 предприятие, а именно 7 средних, 16 малых и 38 микро предприятий. При этом согласно СПАРК из 383 действующих предприятий в мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона 123 предприятия работает на спецрежимах и 191 предприятие являются «нулевками».

Таким образом, проведя анализ налоговой нагрузки по основным критериям и составляющим суммарные налоговые отчисления, можно сделать следующие выводы:

— при укрупненном рассмотрении принадлежности предприятий к группе обрабатывающих производств и установленному для них нормативу уровня налоговой нагрузки в размере 8,2%, данному нормативу среди выборки соответствуют 12 предприятий, а именно 2 средних, 4 малых и 6 микро предприятий, при этом именно средние предприятия имеют самое низкое среднее значение данного показателя;

— при рассмотрении предприятий с точки зрения более узкой принадлежности к группе «производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий» с рассчитанным Правительством РФ нормативом в размере 28,2%, то только 2 микро предприятия соответствуют данному нормативу, что неизменно свидетельствует о возможном наличии «теневых операций» в учете на остальных предприятиях для сокращения уровня налоговых отчислений;

— уровень налоговой нагрузки без учета страховых взносов заметно сокращается ввиду высокой доли данного вида отчислений при соблюдении нормативных актов в сфере учета и выплаты заработной платы работникам, а именно среднее значение по каждой отдельной категории сокращается примерно в три раза по средним предприятиям с 4% до 1,3%, и примерно в два раза по малым предприятиям с 5,49% до 3% и микро предприятиям с 17,4% до 9,1%, при этом значительное сокращение наблюдается у микро предприятий со среднесписочной численностью менее 10 человек с 9,91% до 2,3%;

— учитывая, что наибольшая проблема в сфере налогообложения состоит в правильном исчислении НДС согласно всех нормативных актов ФНС России, и является одной из самых частых сфер применения «серых» схем оптимизации налогообложения, то следует заметить, что средние предприятия отражают в отчетности абсолютно низкий уровень НДС, максимальное значение налоговой нагрузки в данном случае равняется 1,9% при среднем 0,85%, тогда как у малых предприятий это 12,09% при среднем 2,19%, у микро предприятий 7,99% при среднем 5,5%;

— налоговая нагрузка по налогу на прибыль является значимым коэффициентом, при этом наилучшие результаты показывают малые предприятия и микро предприятия при достаточно низких значениях средних предприятий;

— относительно фискальной нагрузки по страховым взносам необходимо рассмотреть предприятия с точки зрения установленного норматива в размере 2,2%, так среди средних предприятий 4 из 7 соответствуют данному нормативу, 8 из 16 по малым предприятиям и 8 из 10 микро предприятий, при этом среди предприятий со среднесписочной численностью менее 10 человек 5 предприятий из 28 также соответствуют данному нормативу.

Подводя итог общего анализа налоговой нагрузки мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона, можно сделать вывод о вероятности неправильного исчисления и ведения налогообложения средними предприятиями по сравнению с малыми предприятиями и частично микро предприятиями. При этом хочется отметить, что предприятия, имеющие наиболее высокое среди конкретных выборок налоговое бремя, имеют зарекомендованное имя на рынке производства и реализации Тюменской области, а именно 4 малых и 1 микро предприятие, Свердловской области (1 малое, 1 среднее и 1 микро предприятие), а также Курганской области (1 среднее и 1 малое предприятие).

3 ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ТЕНЕВУЮ АКТИВНОСТЬ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ УРАЛЬСКОГО РЕГИОНА

3.1 Выявление теневой активности предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона

Развитие любой сферы экономической деятельности страны сталкивается с проблемой влияния факторов теневых операций на экономическую эффективность и безопасность предпринимательской деятельности, поскольку именно теневые операции являются во многом фактором снижения рентабельности, роста незапланированных затрат и ухудшения состояния бизнеса и экономики региона в целом. Стоит отметить, что теневые операции довольно тяжело поддаются контролю, так как природа теневого бизнеса постоянно изменяется, схемы операций обладают не достаточной прозрачностью, что соответственно затрудняет реальную оценку масштабов деятельности теневых организаций [25].

В качестве определения причин, побуждающих субъектов малого и среднего предпринимательства вести теневую деятельность, необходимо учитывать мнение самих малых и средних предпринимателей, полученного путем проведения различных социологических опросов. В таблице 3.1 приведены данные анонимного социологического опроса, проведенного доктором социологических наук, кандидатом экономических наук Ю.В. Латовым и кандидатом экономических наук Н.В. Артемьевым в 2016г. [26].

Таблица 3.1 – Причины распространенности теневых операций среди субъектов малого и среднего предпринимательства, 2016г.

Причины распространенности теневых операций	% от общего числа анонимных респондентов
Высокие налоги	62,1
Необходимость «откатов» за полученные контракты	38,4
Необходимость неформальных выплат чиновникам	34
Нестабильность налогового законодательства	27,7

Окончание таблицы 3.1

Причины распространенности теневых операций	% от общего числа анонимных респондентов
Неформальные платежи по время проверок	26,6
Выплаты теневых зарплат	25,4

Таким образом, в качестве наиболее распространенной причины, вынуждающей бизнес уходить «в тень», непосредственными предпринимателями среднего и малого бизнеса были выбраны высокие налоги, а именно высокий уровень налоговой нагрузки при условии легального ведения бизнеса, одной из ответвлений данной причины является нестабильность налогового законодательства, неоднозначность положений некоторых норм права создают трудности при создании определенного рода стратегии конкретного бизнеса, при планировании налоговой нагрузки среднего и малого предпринимательства, что как следствие является еще одним аргументом для собственников введение теневых операций в процесс бухгалтерского и управленческого учета [27].

На втором и третьем месте результатов опроса значатся причины, связанные с коррумпированностью чиновников, что с каждым годом становится все большей проблемой для экономики России.

На основании вышеперечисленных причин можно сделать вывод, что ведение теневого бизнеса субъектами малого и среднего предпринимательства является не только свойственной оценкой состояния современной экономики России, но и учитывая определенную степень и мнение общего населения России о коррумпированности государственной системы является более выгодным способом относительно легальных способов ведения деятельности [28]. В связи с выгодностью ведения бизнеса в условиях повышения теневых отношений, можно вывести следующую классификацию угроз для экономики страны в случае повышения динамики теневых операций [29]:

— угрозы, связанные с уменьшением налоговых поступлений:

- теневые отношения искажают налоговую систему страны, препятствуют достаточному размеру налоговых поступлений в бюджеты всех уровней;
- теневая деятельность отрицательно влияет на общее состояние государственных финансов, сокращает государственный бюджет, а также искажает его структуру и всю бюджетную сферу;
- угрозы, связанные с функционированием официальных предприятий:
 - теневые процессы отрицательно сказываются на создании эффективно работающих легальных предприятий вследствие их неконкурентоспособности в сравнении с неофициальными экономическими субъектами;
 - как следствие деятельность теневой экономики создает невидимые барьеры повышения эффективности официально работающих предприятий;
 - теневые экономические процессы также отрицательно влияют на воспроизводство рабочей силы в легальной экономике;
- угрозы, связанные с функционированием рынка:
 - теневая экономика в совокупности отрицательно влияет на режим конкуренции, а также деформирует сам механизм функционирования рынка;
 - как следствие несправедливого перераспределения доходов структура потребления подвергается искажению, а также в связи с этим происходит расширение рынков нелегально производимых товаров и услуг;
- угрозы, связанные с уходом предприятий в теневой сектор:
 - предприятия теневой экономики повсеместно нарушают права потребителей;
 - теневые экономические явления оказывают негативное влияние на отраслевую структуру экономики, экономический рост и развитие отдельных отраслей.

Учитывая влияние теневых операций на общее состояние экономики страны в целом и отдельных регионов, рассмотрим динамику теневого сектора экономики в Уральском федеральном округе в 2012-2015 гг., представленной в таблице 3.2. В качестве данных о доли теневого сектора экономики в структуре хозяйственного комплекса территории используется показатель объема теневых операций, связанных с уклонением от уплаты налогов, рассчитанный на основе авторской методики А.С. Найденова и И.А. Кривенко [30].

Таблица 3.2 – Динамика теневого сектора экономики в УрФО в 2012-2015 гг., % к фактической налогооблагаемой базе

Регион	2012	2013	2014	2015
Курганская область	29,13	27,27	30,88	31,44
Свердловская область	41,09	36,67	28,47	27,71
Тюменская область	17,52	15,86	9,27	15,28
Челябинская область	38,06	34,43	29,59	30,99
Уральский Федеральный округ	15,78	11,24	10,37	7,44

Представленные в таблице 3.2 результаты расчетов в полной мере соответствуют оценочным данным, полученным международной консалтинговой группой А.Т. Kearney относительно объемов теневого сектора в России. Согласно их расчетам доля теневой экономики в России составляет 44% ВВП [31].

Поскольку данные отражают теневой сектор экономики Уральского федерального округа суммарно по всем отраслям, необходимо оценить теневой сектор отдельно в мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона исходя из расчетов налоговой нагрузки, приведенных во второй главе.

Первым этапом анализа является расчет коэффициента вариации, особого показателя вариации, получаемого путем соотношения среднеквадратического отклонения и арифметической средней и выражаемый в процентах. Коэффициент вариации в общем виде показывает пригодность модели для планирования в случае незначительного отклонения расчетных показателей от фактических. При этом показатель может принимать следующие значения:

— меньше 10% в данном случае отклонение считается незначительным;
 — 10-20% при данных значениях разброс считается средним;
 — 20-33% разница признается значительной, но допустимой;
 — свыше 33% данные признаются неоднородными, следует исключить из выборки самые большие и самые маленькие значения.

Таким образом, поведем анализ предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона по коэффициенту вариации двух значимых показателей: среднесписочной численности и выручки, расчет представлен в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Расчет коэффициента вариации средних, малых и микро предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона, 2017г.

Наименование выборки	Название предприятия	ССЧ, чел.	Выручка, тыс. руб.	Коэффициент вариации, %		
				ССЧ	Выручка	
Средние	НМД	217	914 571	52%	28%	
	Здоровая Ферма	288	921 070			
	Доброгост	273	1 782 646			
	Гурман	164	785 557			
	ВИТ	288	1 336 494			
	АФ Боровская	638	1 026 155			
	КП Хороший вкус	656	1 337 514			
Малые	ССЧ менее 100 чел.	Мясной дом	13	140 347	74%	60%
		МПК Сибирско-Уральский Бройлер	38	444 710		
		Евросмарт	17	425 273		
		Бизон	84	123 890		
		Таврия	1	163 363		
		Агроторг Троицк	82	163 311		
		Уральский Богатырь	76	588 549		
	ССЧ больше 100 чел.	ТД Лазурное	121	244 483	40%	43%
		МПК Абсолют	108	180 749		
		Мишкинский продукт	146	264 560		
		Восток Плюс	116	190 521		
		Пурагроук	160	347 241		
		МК Ялutorовский	328	584 963		
		МК Сургутский	186	394 625		

Окончание таблицы 3.3

Наименование выборки		Название предприятия	ССЧ, чел.	Выручка, тыс. руб.	Коэффициент вариации, %	
					ССЧ	Выручка
Микро	ССЧ больше 10чел.	МПК Чаши	13	65 857	80%	75%
		ТПП Кулинария	13	9 787		
		Эккрид	35	23 649		
		Мясопереработка	14	19 548		
		Мясовед	12	34 950		
		Степанов	129	52 096		
		МК Богдановичский	84	5 386		
		КФ Терцет	47	87 700		
		Глория	86	100 152		
		Эвика	43	18 777		
	ССЧ менее 2 чел.	Дирк	1	441	31%	133%
		Центр	2	673		
		ТД ИФТЭК	1	1 759		
		Пронто	1	2 248		
		Медо	2	5 792		
		ТК Галея	2	6 562		
		Байрам	2	6 870		
		МПК Бруснянский	2	7 221		
		Сибкон	2	7 823		
		Новатест	2	9 928		
		Мега-Пух	1	10 729		
		Мяспром	1	12 744		
		Мясной дворик	2	19 081		
		Гермес	1	69 944		
	ССЧ меньше 10 чел., но больше 2 чел.	Индюшель	3	2 362	27%	54%
		Клюева	5	4 471		
		Альянс XXI	7	8 588		
		Диолис	4	9 169		
		ПК Столица Деревень	8	11 547		
		Мясной купец	6	16 626		
		Энергия	6	18 706		
		ТПК Немо	7	18 952		
		Премиум-Люкс	6	19 738		
ТК ШААН		6	21 260			
МПП Жуковские колбасы		4	27 075			
Сало и мясо		7	30 750			
Виктория		9	32 115			

Следующим этапом анализа необходимо рассчитать коэффициенты вариации без «точек выброса», а также по указанным выборкам рассмотреть коэффициент Пирсона, позволяющий определить наличие или отсутствие линейной связи между двумя количественными показателями, а именно среднесписочной численностью и возрастом фирмы, выручкой и возрастом фирмы, оценить тесноту и статистическую зависимость показателей, расчет представлен в таблице 3.4.

Возраст компании был выбран по следующей причине: в среде МСП в случае активных теневых операций распространена практика открытия малых фирм сроком на 3 года с последующей их ликвидацией, что позволяет избежать налоговые проверки. В этой связи солидный возраст компании свидетельствует о ее стратегической направленности и меньшей доли теневых операций (полное их отсутствие считается редким явлением). Оценка силы связи по классической градации:

Оценивая силу связи, мы исходили из классической градации:

- менее 30% связь слабая;
- 30%-50% связь умеренная;
- 50%-70% связь заметная;
- 70%-90% связь высокая;

Таблица 3.4 – Расчет коэффициентов вариации выручки, ССЧ и коэффициента Пирсона для указанных показателей и возраста компании

Наим. выборки	Название предприятия	ССЧ, чел.	Выручка, тыс. руб.	Возраст год	Коэф. вариации, %		Коэф. Пирсона, %	
					ССЧ	Выручка	ССЧ	Выручка
Средние	НМД	217	914 571	6	46%	25%	68%	0,6%
	Здоровая Ферма	288	921 070	10,5				
	Доброгост	273	1 782 646	8				
	ВИТ	288	1 336 494	20				
	АФ Боровская	638	1 026 155	20				
	КП Хороший вкус	656	1 337 514	17,5				

Продолжение таблицы 3.4

Наим. выборки	Название предприятия	ССЧ, чел.	Выручка тыс. руб.	Возраст, год	Коэф. вариации, %		Коэф. Пирсона, %		
					ССЧ	Выручка	ССЧ	Выручка	
Малые	ССЧ менее 100 чел.	Мясной дом	13	140 347	10	58%	57%	-28%	-31%
		МПК Сибирско-Уральский	38	444 710	2,5				
		Евросмарт	17	425 273	12				
		Бизон	84	123 890	11				
		Агроторг Троицк	82	163 311	5				
		Уральский Богатырь	76	588 549	6,5				
	ССЧ больше 100 чел.	ТД Лазурное	121	244 483	9	15%	39%	51%	-38%
		Мишкинский продукт	146	264 560	8,5				
		Восток Плюс	116	190 521	14,5				
		Пурагроук	160	347 241	26				
		МК Сургутский	186	394 625	19				
		Тюменский МК Олимп	134	479 726	3				
		Мясной мир	143	627 494	4				
Микро	ССЧ больше 10чел.	МПК Чаши	13	65 857	3,5	74%	72%	11%	-29%
		ТПП Кулинария	13	9 787	16				
		Эккрид	35	23 649	9,5				
		Мясопереработка	14	19 548	23,5				
		Мясовед	12	34 950	5				
		КФ Терцет	47	87 700	7,5				
		Глория	86	100 152	15,5				
		Эвика	43	18 777	11,5				
	ССЧ менее 2чел.	ТД ИФТЭК	1	1 759	6,5	30%	110%	40%	38%
		Пронто	1	2 248	1,5				
		Медо	2	5 792	14,5				
		ТК Галея	2	6 562	3				
		Байрам	2	6 870	4				
		МПК Бруснянский	2	7 221	2				
		Сибкон	2	7 823	11				
		Новатест	2	9 928	5				
		Мега-Пух	1	10 729	1,5				
		Мяспром	1	12 744	4,5				
		Мясной дворик	2	19 081	4,5				

Окончание таблицы 3.4

Наим. выборки	Название предприятия	ССЧ, чел.	Выручка тыс. руб.	Возраст, год	Коэф. вариации, %		Коэф. Пирсона, %		
					ССЧ	Выручка	ССЧ	Выручка	
Микро	ССЧ больше 2 чел, менее 10 чел.	Альянс XXI	7	8 588	17	22%	39%	-34%	-59%
		Диолис	4	9 169	12				
		ПК Столица Деревень	8	11 547	5				
		Мясной купец	6	16 626	5				
		Энергия	6	18 706	8,5				
		ТПК Немо	7	18 952	4				
		Премиум-Люкс	6	19 738	3,5				
		ТК ШААН	6	21 260	3				
		МПП Жуковские колбасы	4	27 075	9				
		Сало и мясо	7	30 750	3				
		Виктория	9	32 115	4				

Таким образом, можно сделать вывод, что относительно однородными выборками являются средние предприятия, малые предприятия со среднесписочной численностью больше 100 человек, а также микро предприятия со среднесписочной численностью менее 10 человек. Для всех этих групп показатели вариации относительно низкие.

Для группы средних предприятий и малых с ССЧ более 100 чел. тенденции в целом схожие. Так, динамика показателей может свидетельствовать об относительно единых схемах функционирования в рамках общей системы налогообложения – то есть либо все компании группы применяют схожие теневые схемы снижения налоговой нагрузки, либо большая часть компаний предпочитает соблюдать/не соблюдать законодательство о налогах и сборах.

Для того, чтобы определить какая из гипотез верна, обратим внимание на показатели налоговой нагрузки среди средних предприятий в главе 2. Так, лишь 2 предприятия имеют налоговую нагрузку близкую к нормативной – АФ Боровская

и КП Хороший вкус, остальные предприятия существенно более низкую. Следовательно, можно предположить, что основная масса средних компаний применяет различные схемы ухода от налогов, при чем в большей мере связанных не с теневой оплатой труда и занятостью (что подтверждает, во-первых, анализ налоговой нагрузки по страховым взносам среди средних компаний, во-вторых, относительно высокий коэффициент Пирсона для возраста компании и ССЧ), а с теневыми доходами и расходами, помогающими бизнесу снижать налоговую нагрузку по НДС (по данным анализа налоговой нагрузки по НДС среди средних компаний – показатель экстремально низкий) и налогу на прибыль (аналогично НДС).

У микро-предприятий с численностью от 2 до 10 человек на фоне однородности показателей ССЧ и выручки, отмечена заметная обратная связь между возрастом и выручкой компании. Это также свидетельствует о схожести бизнес-моделей с точки зрения снижения налоговой нагрузки. Единственное, что нужно определить, с чем связана эта схожесть – с присутствием или отсутствием теневых операций и занятости. Для этого обратимся, к анализу главы 2. Так, анализ налоговой нагрузки данных предприятий показал, что основная масса микро предприятий применяет различные схемы ухода от налогов, при чем связанных как с теневой оплатой труда и занятостью, что подтверждает низкий уровень налоговой нагрузки по страховым взносам среди большего числа предприятий и низкое значение рассчитанного коэффициента Пирсона для возраста компаний и ССЧ, так и с теневым учетом доходной и расходной составляющей на предприятиях, что подтверждается абсолютно низким значением налоговой нагрузки по НДС и налогу на прибыль относительно нормативного значения.

Относительно малых предприятий с численностью более 100 человек при однородности показателей ССЧ и выручки также наблюдается высокая связь между возрастом и среднесписочной численностью, что подтверждается высоким значением коэффициента Пирсона 51%. Анализ налоговой нагрузки,

представленный во второй главе, показал наличие низкого уровня налоговой нагрузки по НДС относительно нормативного, при достаточно высоком уровне налоговой нагрузки по страховым взносам, что также подтверждает наличие на предприятиях теневых способов учета доходов и расходов, помогающих снижать налоговую нагрузку по НДС и налогу на прибыль.

Остальные категории предприятий (малые с ССЧ до 100 чел., микро с ССЧ более 10 чел., и микро менее 2 чел.) неоднородны по численности и выручке, взаимосвязь возраста компании и выручки слабая. Что на наш взгляд, свидетельствует о разнородности налоговых стратегий компаний, то есть в выборке присутствуют как возможные фирмы-однодневки либо временные фирмы, а также добросовестные налогоплательщики.

При этом с территориальной точки зрения данные группы субъектов предпринимательства расположились следующим образом (таблица 3.5):

Таблица 3.5 – Распределение предприятий мясоперерабатывающей промышленности относительно территориальной регистрации, 2017г.

Группы субъектов предпринимательства	Регион регистрации				Всего
	Свердловская область	Челябинская область	Курганская область	Тюменская область	
Средние	4	1	2	0	7
Малые	2	7	1	6	16
ССЧ < 100 чел.	1	6	0	0	7
ССЧ >100чел.	1	1	1	6	9
Микро	13	15	6	4	38
ССЧ > 10 чел.	3	3	3	1	10
2 чел.< ССЧ<10 чел.	4	7	3	1	15
ССЧ < 2чел.	6	5	0	2	13
Всего	19	23	9	10	61

Данное соотношение подтверждает ранее приведенные данные о низком уровне теневых операций в Тюменской области, при этом 6 из 10 предприятий Тюменской области имеют высокие рассчитанные значения общей налоговой нагрузки, тогда как только 6 из 23 предприятий Челябинской области имеют среднее или выше значение общей налоговой нагрузки. При этом, что касается предприятий Курганской области, то данные весьма отличаются от данных, рассчитанных докторами экономических наук по авторской методике.

При этом стоит также рассмотреть вопрос популярности специальных режимов налогообложения среди предприятий мясоперерабатывающей отрасли УрФО, результаты отражены на рисунке 3.1

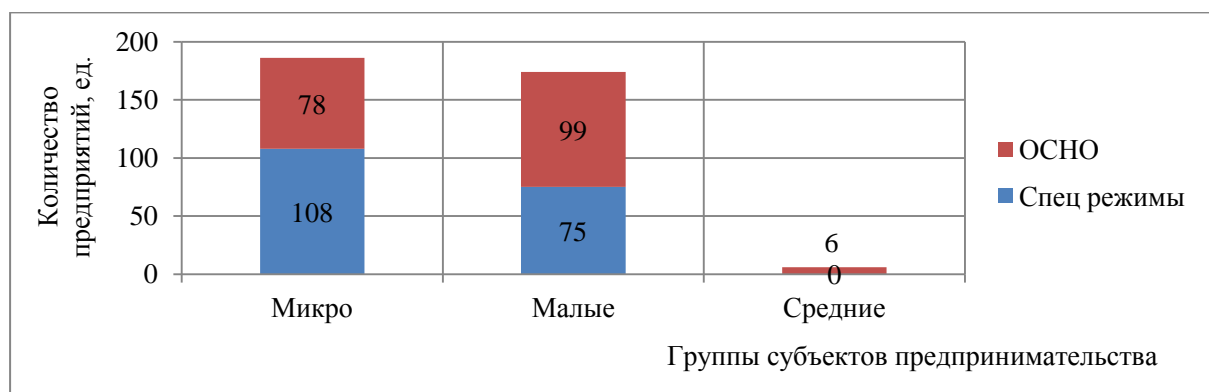


Рисунок 3.1 – Распределение мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона по режиму налогообложения, 2017г.

Как видно, средние предприятия не имеют доступа к спецрежимам согласно ограничениям на оборот и численность, среди малых предприятий 56% используют ОСНО и 44 % спецрежимы, в среде микрокомпаний популярность спецрежимов незначительно выше, до 58%. Таким образом, это свидетельствует о том, что существуют причины, по которым компании сознательно не применяют специальные налоговые режимы, и вынуждены снижать налоговую нагрузку теневыми способами.

Итак, проведя анализ налоговой нагрузки по субъектам предпринимательства мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона во второй главе и получив при этом расчетные значения по многим предприятиям ниже средних

нормативных значений, была выдвинута гипотеза о намеренном занижении предприятиями налоговых отчислений для снижения уровня налоговой нагрузки и соответственного завышения уровня получаемой прибыли.

Проведя анализ посредством расчета коэффициентов вариации и Пирсона для выборок исходя из среднесписочной численности субъектов предпринимательства, были получены выводы о неоднородности выборок малых предприятий со среднесписочной численностью менее 100 человек и микро предприятий.

3.2 Выявление фальсификаций бухгалтерской отчетности мясоперерабатывающих предприятий Уральского региона

Полученные ранее выводы о неоднородности выборок могут безусловно служить поводом для формирования мнения о присутствии теневой экономики в мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона, в таком случае необходимо рассмотреть влияние теневой экономики на общее состояние экономики страны.

На первый взгляд теневая экономика имеет отрицательную направленность, способствуя при этом сокращению заработных плат, снижению доходной части бюджета, ухудшению международного делового климата в стране, а также снижению инвестиционных потоков в экономику. Однако следует также обратить внимание именно на обратную сторону данного процесса, по мнению многих специалистов, изучающих феномен «теневой экономики», она способствует увеличению числа рабочих мест, высвобождению дополнительных финансовых ресурсов. Более того, многие ученые настаивают на том, что теневая экономика в российской экономике является «свежим глотком воздуха» для корпоративного сектора экономики [32]. Двойственной природой для общего состояния экономики является противоречие между следующими аспектами:

— теневая экономика высвобождает дополнительные оборотные ресурсы, при этом создавая стимул для развития целых отраслей, находившихся вне экономической поддержки со стороны государства;

— при этом теневая экономика способствует наличию и соответственно все большему развитию операций по выводу средств, таких как «отмывание», «откаты», ведение двойной бухгалтерии с применением «серых схем», и соответственно выводу капитала в офшорные территории.

Необходимо также обратить внимание, что при наличии теневых операций субъекты предпринимательской деятельности также осуществляют операции в сфере легальной экономики:

— различные хозяйственные операции (операции по материально-техническому обеспечению, производственные, трудовые и т.д.);

— финансовые операции (расчетные, кредитные, валютные, страховые, и т.д.);

— операции, связанные с ведением бухгалтерского, управленческого, статистического учета на предприятиях.

При этом именно внедрение теневых операций в ведение учета направлено на достижение следующих целей предприятиями [33]:

— снижение налоговой нагрузки;

— ограничение возможностей конкурентов;

— получение льгот, привилегий посредством предоставления государственными институтами;

— уменьшение собственного делового риска;

— легализация незаконно полученных доходов;

— незаконное присвоение прав на экономические блага, в том числе незаконная эксплуатация чужих брендов, товарных знаков;

— сокрытие части оборота, направленное на уклонение от уплаты налогов.

Таким образом, использование теневых операций является результатом для достижения многих и различных целей субъектами предпринимательской

деятельности, однако в общем случае все указанные цели можно объединить в одну категорию под названием «мошенничество».

Именно проблема мошенничества не является новой в сфере корпоративной отчетности, изучение ее методов происходит на протяжении многих десятилетий странами с развитой рыночной экономикой и развивающимися странами в равной степени. Наиболее распространенными методами, накопленными мировой практикой, искажения финансовой отчетности являются [34]:

- манипуляция учетными данными;
- фальсификация первичных документов и регистров бухгалтерского учета и отчетности;
- проведение различного рода разовых сделок умышленно регулирующего характера;
- прочие.

Стоит отметить, что потенциальную инвестиционную привлекательность инвесторы, потенциальные партнеры и другие внешние пользователи отчетности оценивают, на первый взгляд, через три основных показателя деятельности компании, раскрываемых в отчетности [37]:

- размер выручки;
- величина чистой прибыли;
- величина совокупных активов компании.

Для соответствия ожиданиям инвесторов и первичной их заинтересованности менеджмент зачастую искажает данные в отчете о финансовых результатах, бухгалтерском балансе или сокращает примечания к указанной отчетности.

Для анализа бухгалтерской отчетности на предмет искажения данных используются такие показатели, как темпы снижения маржинальной прибыли, рост качества активов, оборачиваемости активов и т.д. В международной практике данная система показателей получила название «Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов» и была разработана профессором Университета штата Индиана, США Мессодом Бенишем [39].

Для использования данного метода необходима финансовая отчетность предприятий за несколько периодов, причем анализ должен проходить между сопоставимыми предприятиями, действующих в одной отрасли. Таким образом, было решено провести анализ финансовой отчетности средних предприятий мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона посредством применения «Карты нормативных отклонений финансовых индикаторов» для выявления признаков потенциального мошенничества.

Данный анализ предполагает расчет следующих основных показателей:

1. Анализ темпов роста выручки анализируемых предприятий, расчет представлен в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Анализ темпов роста выручки СМП, 2014-2017гг.

Наименование предприятия	Период			
	2014	2015	2016	2017
НМД	2,16	0,51	0,95	1,12
Доброгост	1,31	1,07	1,05	1,03
ВИТ	1,12	1,18	1,04	1,06
АФ Боровская	1,25	1,02	1,04	0,98
КП Хороший вкус	0,96	0,87	1,01	0,98

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 3.2.

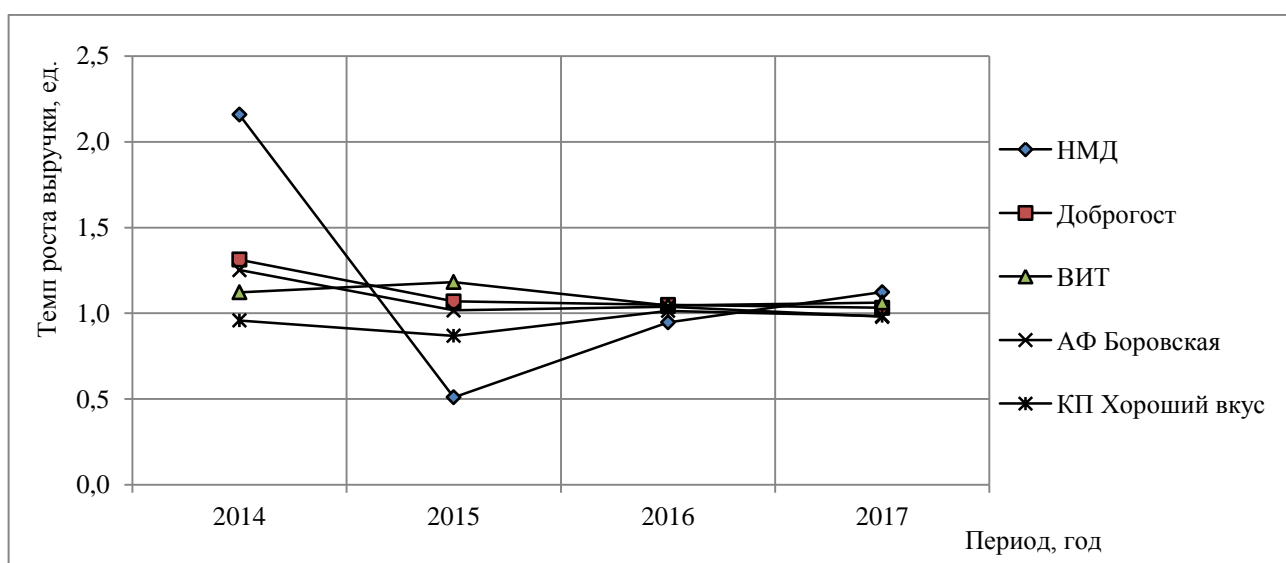


Рисунок 3.2 – Темп роста выручки СМП за 2014-2017гг.

Поскольку анализ налоговой нагрузки, представленный в части 2.1, показал, что наиболее неподверженными возможной выездной налоговой проверке среди средних предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона ввиду соответствия утвержденному уровню налоговой нагрузки согласно Приказу ФНС России от 30.05.2007г. N ММ-3-06/333 «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» являются АО Комбинат пищевой «Хороший вкус» и ЗАО «Агрофирма Боровская», однако именно ЗАО «Агрофирма Боровская» имела наиболее высокий уровень налоговой нагрузки по анализируемым категориям, то именно это предприятие было выбрано как сопоставимое предприятие для остальных анализируемых.

Темп роста выручки предприятия Доброгост находится на одном уровне с сопоставимым предприятием АФ Боровская, при этом темп роста выручки предприятий НМД, ВИТ и КП Хороший вкус значительно отличаются от сопоставимого предприятия, что может являться признаком искажения данных предприятий.

2. Анализ темпа снижения доли маржинального дохода в выручке рассчитывается по формуле (20), расчет представлен в таблице 3.7:

$$\text{Темп снижения доли маржинального дохода в выручке} = (B_0 - C_0) / (B_1 - C_1), \quad (20)$$

где B_0, B_1 – объем выручки за отчетный и предыдущий периоды;

C_0, C_1 – себестоимость продаж за отчетный и предыдущий период.

Таблица 3.7 – Анализ темпа снижения доли маржинального дохода в выручке СМП, 2014-2017гг.

Наименование предприятия	Период			
	2014	2015	2016	2017
НМД	2,11	3,31	0,69	0,89
Доброгост	1,37	0,96	3,41	0,89
ВИТ	0,57	0,81	2,02	0,47
АФ Боровская	1,3	0,77	0,22	3,62
КП Хороший вкус	1,12	1,07	0,95	0,86

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 3.3:

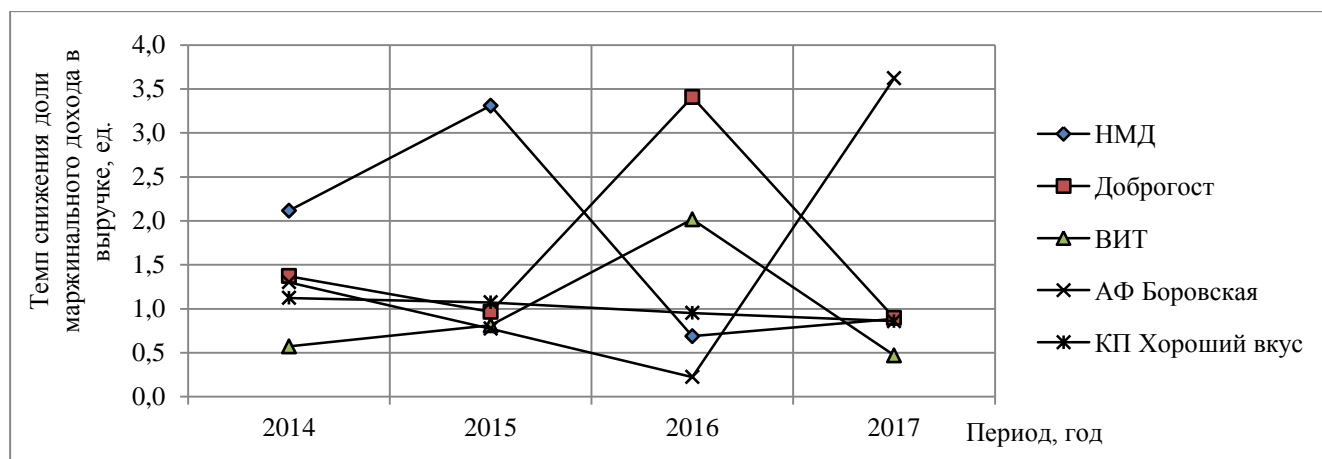


Рисунок 3.3 – Темп снижения доли маржинального дохода в выручке СМП, 2014-2017гг.

Анализируемый показатель выбранного сопоставляемого предприятия АФ Боровская имеет нестандартную тенденцию в 2017 году: выручка за аналогичный период снижается при одновременном увеличении доли маржинального дохода, при этом данная тенденция подтверждается также у предприятия Доброгост только по результатам 2016 года.

Аналогично ситуации с показателем темпа роста выручки данный показатель предприятий НМД, ВИТ И КП Хороший имеет несопоставимые расчетные результаты, что также является возможным признаком искажения данных в отчетности.

3. Анализ темпа роста качества активов рассчитывается по формуле (21), расчет представлен в таблице 3.8.

$$\text{Темп роста качества активов} = \frac{(A_1 - TA_1 - OC_1) / A_1}{(A_0 - TA_0 - OC_0) / A_0}, \quad (21)$$

где A_1, A_0 – совокупная величина активов на конец периода;

TA_1, TA_0 – величина оборотных активов по состоянию на конец периода;

OC_1, OC_0 – остаточная стоимость основных средств на конец периода.

Таблица 3.8 – Темп роста качества активов СМП, 2014-2017гг.

Наименование предприятия	Период			
	2014	2015	2016	2017
НМД	0	1,44	2,79	1,02
Доброгост	0	0	43,36	0
ВИТ	0	0,99	20,56	0
АФ Боровская	0,89	0,78	0,98	1,27
КП Хороший вкус	0	0,93	0,78	0,86

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 3.4.

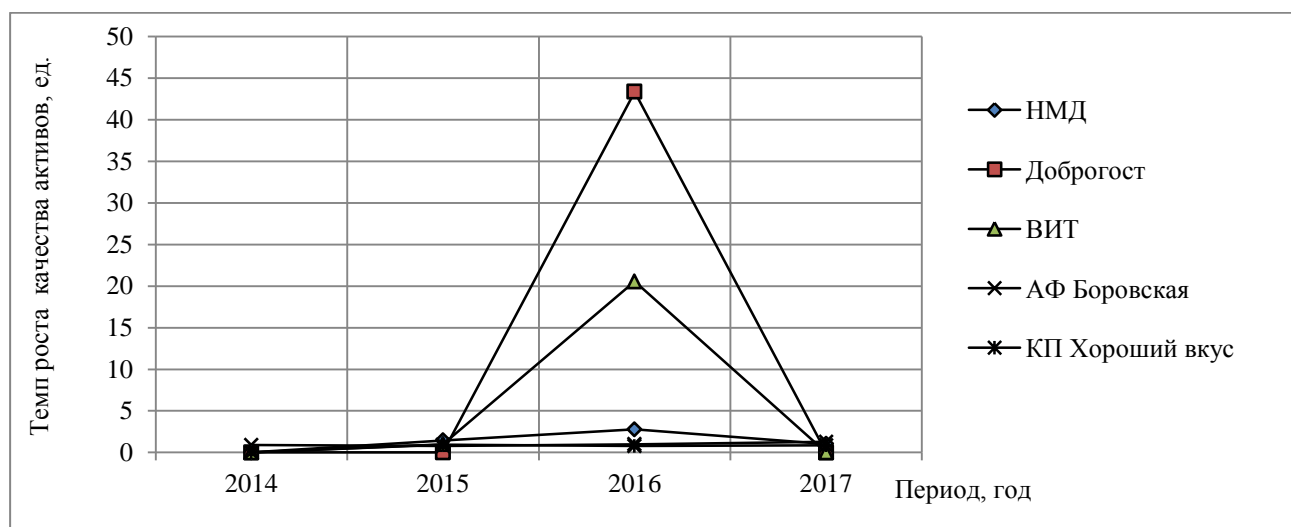


Рисунок 3.4 – Темп роста активов СМП, 2014-2017гг.

Показатель темпа роста качества активов предприятия АФ Боровская в 2017 году превысил единицу, что связано, вероятнее всего, с увеличением доли внеоборотных активов в совокупном объеме активов. При этом резкий рост качества активов предприятий Доброгост и ВИТ, наблюдаемый в 2016 году, может свидетельствовать о необоснованной капитализации расходов предприятиями, что может свидетельствовать о наличии признаков искажения отчетности предприятиями.

4. Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности (расчет представлен в таблице 3.9).

Таблица 3.9 – Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности СМП, 2014-2017гг.

Наименование предприятия	Период			
	2014	2015	2016	2017
НМД	1,4	1,72	0,45	1,34
Доброгост	1,5	1	1,36	1,07
ВИТ	0,58	0,82	2,42	0,82
АФ Боровская	0,98	0,77	0,62	0,71
КП Хороший вкус	1,08	1,05	1,1	0,88

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 3.5.

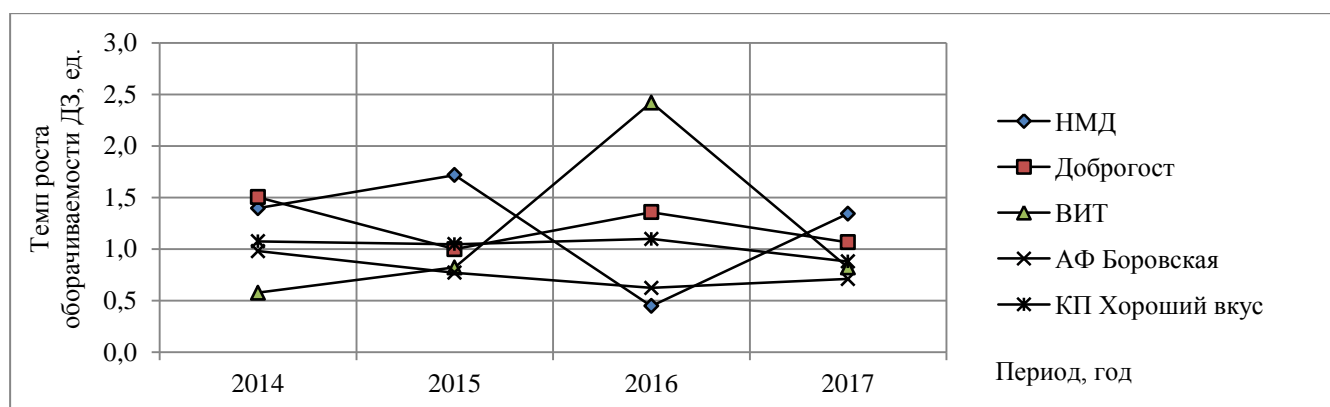


Рисунок 3.5 – Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности СМП, 2014-2017гг.

В условиях стабильности или умеренного роста бизнеса показатель оборачиваемости дебиторской задолженности должен оставаться примерно на одном уровне, что наблюдается у сопоставляемого предприятия АФ Боровская.

Особенно резкие скачки значений оборачиваемости дебиторской задолженности наблюдаются у предприятий НМД, ВИТ, что свидетельствует о манипуляциях с выручкой от продаж, данные результаты также подтверждает и анализ темпа роста выручки от продаж. При этом нельзя сказать, что КП Хороший вкус имеет сопоставимые результаты с АФ Боровской, однако на данном предприятии наблюдается тенденция умеренного колебания величины дебиторской задолженности.

5. Анализ темпов роста доли расходов в выручке от продаж рассчитывается по формуле (22), расчет представлен в таблице 3.10.

$$\text{Темп роста доли расходов в выручке от продаж} = \left(\frac{P_1}{B_1}\right) / \left(\frac{P_0}{B_0}\right), \quad (21)$$

где P_1, P_0 – себестоимость реализованной продукции, включая коммерческие расходы.

Таблица 3.10 – Темп роста доли расходов в выручке от продаж, 2014-2017гг.

Наименование предприятия	Период			
	2014	2015	2016	2017
НМД	0,98	0,96	1,07	0,98
Доброгост	0,99	1	0,97	1,01
ВИТ	1,03	1,01	0,97	1,03
АФ Боровская	0,94	1,06	1,15	0,94
КП Хороший вкус	0,98	0,98	1,03	1,05

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 3.6.

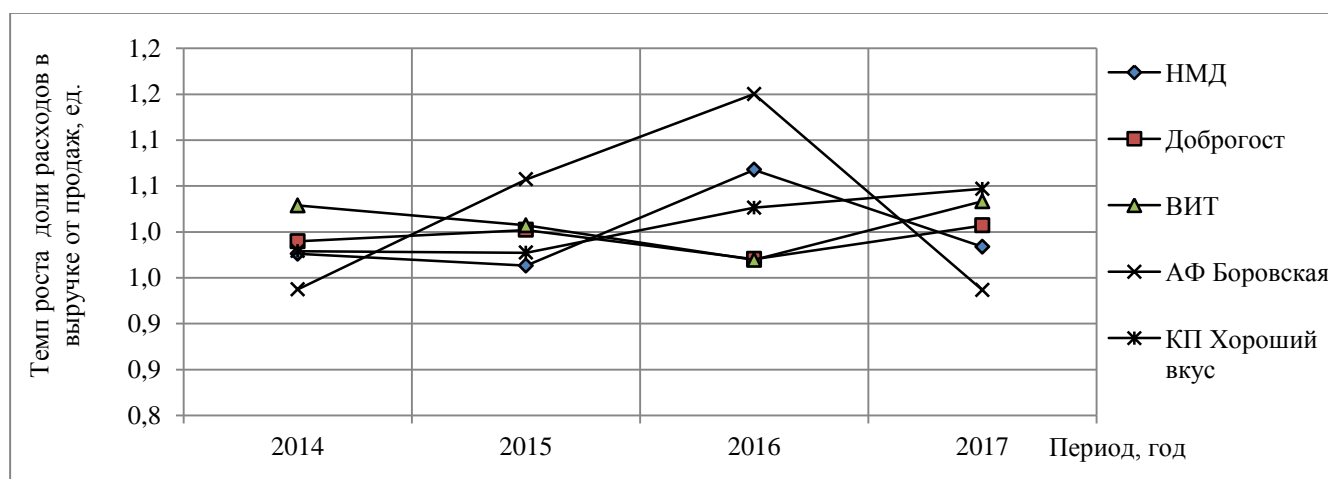


Рисунок 3.6 – Темп роста доли расходов в выручке от продаж, 2014-2017гг.

Поскольку темп роста доли расходов в выручке предприятия не должен существенно отличаться от темпов роста продаж, а также не должен существенно отклоняться от единицы, так как в данном случае можно будет судить об искажении величины себестоимости реализованной продукции либо выручки.

Так, на анализируемых предприятиях не наблюдается тенденция существенных отличий ни от сопоставимого предприятия, ни от темпов роста продаж.

6. Темп роста финансового рычага, расчет представлен в таблице 3.11.

Таблица 3.11 – Темп роста финансового рычага СМП, 2014-2017гг.

Наименование предприятия	Период			
	2014	2015	2016	2017
НМД	0,73	0,75	0,48	1,44
Доброгост	0,31	0,66	0,97	1,2
ВИТ	1,75	0,51	1,35	1,49
АФ Боровская	1,42	1,32	0,87	0,87
КП Хороший вкус	1,39	1,22	1,51	1,13

Данные результаты проиллюстрированы на рисунке 3.7.

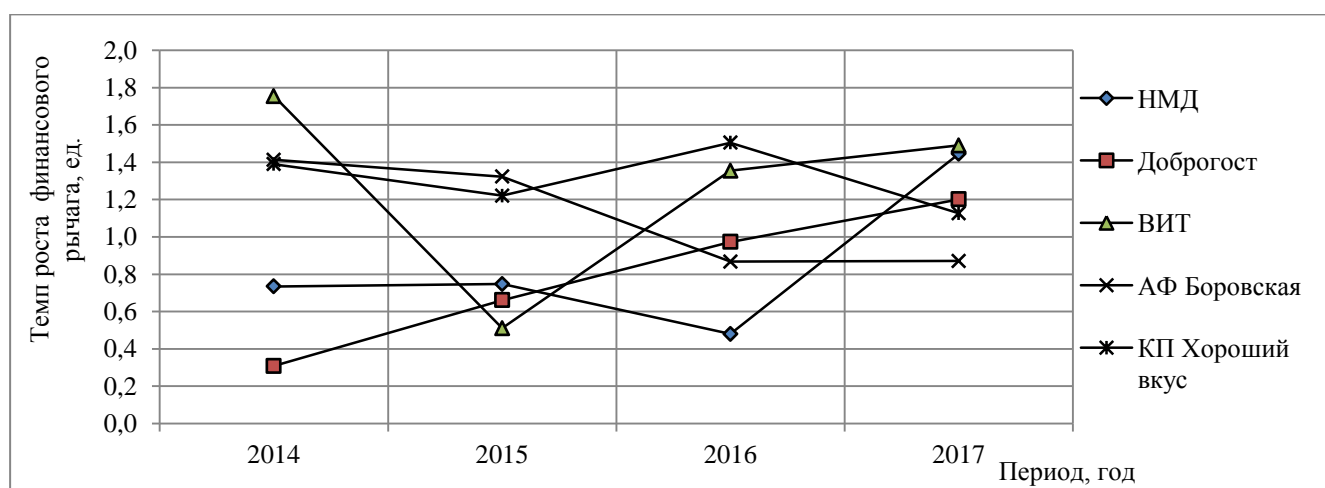


Рисунок 3.7 – Темп роста финансового рычага СМП, 2014-2017гг.

Рыночная стоимость акций компании зависит от величины финансового рычага, в связи с этим возникает вероятность занижения уровня финансового рычага, включая для этого кредиторскую задолженность в состав прибыли, что отразится на существенных колебаниях темпов роста финансового рычага.

Ситуация резких скачков показателя роста финансового рычага наблюдается у предприятий НМД и ВИТ, что также является признаком искажения финансовой отчетности предприятиями.

Таким образом, проведя анализ основных показателей финансовой отчетности средних предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона по системе «Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов», а также учитывая проведенные расчеты налоговой нагрузки указанных предприятий во второй главе, можно сделать вывод, что отчетность ООО «ВИТ» и ООО «НМД» подвергается искажению по указанным выше показателям.

Выводы по разделу три

Одной из важных задач государства является создание надежной финансовой системы, что становится платформой для обеспечения стабильности и развития экономики и социальной сферы. При этом развитие любой сферы экономической деятельности сталкивается с проблемой влияния факторов теневых операций, особенно в период кризисных явлений. В частности Б.Т. Рябушкин и Э.Ю. Чурилова утверждают, что кризисные явления в экономике обуславливают рост теневого сектора экономики, однако многими учеными, в частности Ю.В. Лотовым, теньевая экономика рассматривается как «социально-экономический метаинститут (комплекс институтов), который выполняет в жизни общества определенные функции, как деструктивные, так и конструктивные» [40].

Поскольку вопрос о факторах побуждения субъектов предпринимательской деятельности внедрять теневые способы ведения бухгалтерского и управленческого учета остро стоит в научной сфере, был проведен анонимный социологический опрос среди малых и средних предпринимателей, по результатам которого были выделены следующие основные причины:

- высокие налоги;
- необходимость «откатов» за полученные контракты;
- необходимость неформальных выплат чиновникам;
- нестабильность налогового законодательства;
- наличие неформальных платежей во время проверок;

— выплаты теневых зарплат.

При этом на основании вышеперечисленных причин можно сделать вывод, что ведение теневого бизнеса является наиболее выгодным способом относительно легальных для субъектов предпринимательской деятельности. При этом именно ведение теневой деятельности субъектами предпринимательской деятельности создает для экономики страны целый ряд потенциальных угроз, связанных с уменьшением налоговых поступлений, функционированием официальных предприятий, с функционированием рынка и с общим уходом предприятий в теневой сектор [41].

Учитывая влияние теневых операций на общее состояние экономики страны была приведена динамика теневого сектора экономики Уральского федерального округа, согласно которой наибольшая теневая активность наблюдается в Челябинской области, меньшая – в Тюменской области.

Согласно полученным данным было решено провести анализ на вероятность наличия теневой деятельности среди предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона, данный анализ состоит из расчета коэффициента вариации и коэффициента Пирсона. По результатам данного анализа можно сделать вывод, что относительно однородными выборками являются средние предприятия, малые предприятия со среднесписочной численностью больше 100 человек, а также микро предприятия со среднесписочной численностью менее 10 человек.

При этом относительно группы средних предприятий и малых со среднесписочной численностью более 100 человек был сделан вывод о применении основной массой предприятий схем относительно отражения теневых доходов и расходов, помогающих бизнесу снижать налоговую нагрузку по НДС, поскольку наблюдается относительно высокий коэффициент Пирсона для возраста компании и ССЧ, а также экстремально низкий уровень налоговой нагрузки по НДС и налогу на прибыль.

При этом относительно микро предприятий со среднесписочной численностью от 2 до 10 человек на фоне однородности показателей ССЧ и выручки был сделан вывод о применении предприятиями схем «оптимизации налогообложения», как для теневой оплаты труда и учета занятости, так и для теневого учета доходной и расходной части.

Ввиду полученного вывода об относительной однородности выборки средних предприятий и для подтверждения гипотезы об использовании схем для отражения теневых доходов и расходов был проведен анализ финансовой отчетности по методике профессора Мессода Бениша, названной «Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов». При этом сопоставляемым предприятием было выбрано ЗАО «Агрофирма Боровская» ввиду наиболее высоких показателей налоговой нагрузки.

Данная методика состоит из расчета темпов роста следующих показателей:

- выручки;
- доли маржинального дохода в выручке;
- качества активов;
- оборачиваемости дебиторской задолженности;
- доли расходов в выручке от продаж;
- финансового рычага.

Анализ темпов роста/снижения данных показателей средних предприятий мясоперерабатывающей отрасли Уральского региона показал взаимосвязь низкого уровня налоговой нагрузки и резких скачков основных показателей финансовой отчетности ООО «ВИТ» и ООО «НМД», что в результате формирует мнение о сознательном искажении финансовой отчетности в части выручки и затрат.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В рамках выпускной квалификационной работы было раскрыто понятие «налоговая нагрузка», проведен анализ существующих международных и отечественных исследований в области оценки и анализа налоговой нагрузки, выявлены недостатки и достоинства существующих авторских подходов к оценке налоговой нагрузки.

Поскольку в современной экономической науке понятие налоговой нагрузки и ее анализ относится к наиболее важным аспектам, многие ученые по-разному подходят к вопросу толкования налоговой нагрузки, в связи с этим отсутствует единое понимание и принятие терминологии, характеризующей влияние налогообложения. Однако наиболее общее понятие налоговой нагрузки подразумевает количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей в бюджетную систему на финансовое положение предприятий.

В связи с этим был проведен анализ основных распорядительных документов Федеральной налоговой службы, определяющих показатель налоговой нагрузки, методику ее расчета и определение полученных значений. Несмотря на наличие распорядительных документов в современных научных трудах остаются нерешенными основные проблемы корректного расчета налоговой нагрузки, а именно проблема перечня налогов и сборов, учитываемых при определении налоговой нагрузки, а также вопросы относительно базы сравнения. Данные аспекты пытаются решить авторские методики, в том числе возможность сравнения тяжести налоговой нагрузки не только для предприятий, применяющих общий режим налогообложения, а также для предприятий, применяющих специальные режимы налогообложения, но и для предприятий, представляющих собой интегрированную бизнес-структуру.

В связи с изучением вопроса расчета и оценки налоговой нагрузки было принято решение провести анализ налоговой нагрузки на примере

мясоперерабатывающей промышленности в соответствии с официально закрепленным механизмом расчета налоговой нагрузки, указанным в Приказе ФНС России от 30.05.2007г. N ММ-3-06/333 «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Таким образом, проведя анализ налоговой нагрузки 61 предприятия мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона на общем режиме налогообложения, можно сделать следующие выводы:

— при укрупненном рассмотрении предприятий как группы обрабатывающих производств и установленному для них нормативу в размере 8,2%, данному нормативу налоговой нагрузки соответствуют 12 предприятий, а именно 2 средних, 4 малых и 6 микро предприятий, при этом средние предприятия имеют самое низкое значения налоговой нагрузки;

— анализ налоговой нагрузки предприятий с точки зрения отнесения их к более узкой категории «производство пищевых продуктов, напитков и табачных изделий» с рассчитанным нормативом в размере 28,2% показывает высокую вероятность ведения предприятиями теневой деятельности ввиду несоответствия предприятиями данному нормативу кроме 2 микро предприятий;

— анализ налоговой нагрузки по НДС является одним из самых важных аспектов ввиду обширной проблемы правильного исчисления предприятиями НДС и наличия наибольшего числа «серых схем» оптимизации данного налога, при этом предприятия средней группы предпринимательства отражают в отчетности абсолютно низкий уровень НДС, максимальное значение в данном случае равняется 1,9% при среднем 0,85%, у малых предприятий 12,09% при среднем 2,19%, у микро предприятий 7,99% при среднем 5,5%;

— анализ налоговой нагрузки по налогу на прибыль также показал низкие значения средних предприятий 0,27% при относительно высоких средних значениях малых 0,62% и микро предприятий 0,71%;

— анализ фискальной нагрузки по страховым взносам с точки зрения соответствия установленному нормативу в размере 2,2% показал низкую

вероятность применения предприятиями «теневых способов учета и выплаты заработной платы» среди средних, малых и микро предприятий с ССЧ больше 10 человек, при этом остальные микро предприятия не соответствуют данному нормативу.

В соответствии с полученными результатами анализа налоговой нагрузки была выдвинута гипотеза о ведении предприятиями мясоперерабатывающей промышленности Уральского региона теневой деятельности. В связи с этим был изучен вопрос о факторах побуждения субъектов предпринимательской деятельности внедрять теневые способы при ведении бухгалтерского и управленческого учета на предприятии, а также был проведен анализ однородности полученных выборок при использовании коэффициента вариации и коэффициента Пирсона, результатом которого стал вывод об относительной однородности и применении схожих схем «оптимизации налогообложения» в части учета расходной и доходной части средними и малыми предприятиями, а также в части микро предприятий со среднесписочной численности от 2 до 10 человек как в части «оптимизации налогообложения» относительно доходной и расходной части, так и в части наличия «теневых» способов оплаты труда и учета занятости.

На заключительном этапе написания ВКР ввиду полученных низких значений налоговой нагрузки и выдвинутой гипотезе о наличии «теневой деятельности» среди средних предприятий был проведен анализ финансовой отчетности по методике, названной «Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов» профессора Мессода Бениша. Анализ предприятий по данной методике показал взаимосвязь низкого уровня налоговой нагрузки средних предприятий и резких скачков показателей финансовой отчетности средних предприятий, в частности предприятий ООО «ВИТ» и ООО «НМД», что в результате формирует мнение о сознательном искажении финансовой отчетности в части выручки и затрат.

Таким образом, цель выпускной квалификационной работы была достигнута, задачи выполнены, выводы сформулированы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Зарипова, Н.Д. Налоговая нагрузка и ее воздействие на хозяйственную активность организаций / Н.Д. Зарипова // Экономика, статистика и информатика. – 2014. - №1. – с. 53-58.
- 2 Налоговая политика: теория и практика / под ред. И.А. Майбурова. М.:ЮНИТИ-ДАНА. 2010. – 107с.
- 3 Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/.
- 4 Гребешкова, И.А. Тенденции в оценке налоговой нагрузки организаций / И.А. Гребешкова // Вестник Финансового университета. – 2017. – №3. – с. 189-193.
- 5 Тихонов, Д.Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Под. ред. Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник // М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – Гл.1. – 105с.
- 6 Толмачева, О.И. Методические аспекты оценки налоговой нагрузки и использование данных налогового учета при определении налоговой нагрузки организации / О.И. Толмачева, М.А. Асриян // Вестник науки и образования. – 2019. – №55. – с.53-57.
- 7 Письмо ФНС России от 17.07.2013г. №АС-4-2/12722 (ред. от 21.03.2017г.) «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы». - URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150125/.
- 8 Письмо ФНС России от 25.07.2017г. №ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_222539/.
- 9 Шальнева, М.С. Налоговая нагрузка: способы ее определения и возможности оптимизации / М.С. Шальнева // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №1(27). – с. 29-34.

- 10 Грибушенкова, В.А. Концепция оценки налоговой нагрузки по методике ФНС России / В.А. Грибушенкова // *Налоги и налогообложение*. – 2018. – №6. – с. 40-49.
- 11 Пасько, О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию / О.Ф. Пасько // *Налоговый вестник*. – 2015. – №6. – с. 117-131.
- 12 Радостева, М.В. Налоговая нагрузка и методы ее оценки в современных условиях / М.В. Радостева // *Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика*. – 2017. – №9(258). – с. 71-76.
- 13 Бородина, А.С. Налоговая нагрузка производственного предприятия: методика определения / А.С. Бородина // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. – 2010. – № 2. – с. 189-194.
- 14 Рукина, С.Н. Управление налоговой нагрузкой предприятия / С.Н. Рукина, Н.В. Терентьева // *Финансовые исследования*. – 2009. – №4(25). – с. 22-27.
- 15 Миляков, Н.В. *Налоги и налогообложение: учебное пособие* / Н. В. Миляков. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 509с.
- 16 Иванова, А.В. Налоговая нагрузка. Оптимизация налоговой нагрузки / А.В. Иванова // *Молодой ученый*. – 2017. – №25. – с. 147-149.
- 17 Федоров, Е.А. *Управление налоговым бременем: учебное пособие*. – М.:ИНФРАМ, 2015. – 396с.
- 18 Шахбанов, Р.Б. Исследование зависимости величины налоговой нагрузки от параметров развития и функционирования малого предприятия / Р.Б. Шахбанов // *Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки*. – 2010. – №5. – с. 12-17.
- 19 Лесина, Т.В. Планирование и автоматизация расчета налоговой нагрузки / Т.В. Лесина, Т.Н. Фатеева, Т.А. Моташнева // *Известия ВУЗов. Серия Экономика, финансы и управление производством*. – 2016. - №1(27). – с. 29-34.

20 Погорлецкий, А.И. Налоговая политики ведущих зарубежных стран: Современные аспекты / А.И. Погорлецкий // Зарубежный опыт. – 2012. – №13(493). – с. 71-78.

21 Указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2018г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». –

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297432/#dst0

22 Послание Президента Российской Федерации Федеральному собранию Российской Федерации от 01.03.2018 «Послание Президента Федеральному собранию». –

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_291976/#dst0.

23 Погорлецкий, А.И. Адаптация национальной налоговой политики к условиям глобального посткризисного развития / А.И. Погорлецкий // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2011. – №5(3). – с. 60-74.

24 Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 N 209-ФЗ. –

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/.

25 Пеппер Д. Антиоффшор. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования – Часть №2. /Д. Пеппер //М. ИНФРА-М, 2002. – С. 228.

26 Сизова, А.О. Современные методы борьбы с уклонением от налогообложения в условиях глобализации мировой экономики / А.О. Сизова // Вопросы студенческой науки. – 2019. – №5(33). – с. 345-349.

27 Гильванов, В.В. Незаконное уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость, меры по выявлению и пресечению / В.В. Гильванов // Перспективы инновационного развития российской экономики на современном этапе. – 2016. – №5. – №5. – С. 108-111.

28 Латов, Ю.В. Российская теневая экономика в контексте национальной экономической безопасности / Ю.В. Латов // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2011. - №1. – с. 16-26.

29 Назаренко, А.А. Распространение теневых операций среди субъектов малого и среднего предпринимательства как угроза экономической безопасности России / А.А. Назаренко // Экономика. Право. Общество. – 2018. - №3(15). – с. 130-137.

30 Найденов, А.С. Теневая экономика в условиях экономического кризиса: диагностика состояния и прогнозирование последствий / А.С. Найдёнов // Экономика региона. – 2016. – №1. – с. 46-53.

31 Латов, Ю.В. Функции теневой экономики как институциональной подсистемы // Terra Economicus. – 2006. Т. 4. - №1. – с. 61-83.

32 Гильванов, В.В. Незаконное уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость, меры по выявлению и пресечению / В.В. Гильванов // Перспективы инновационного развития российской экономики на современном этапе. – 2016. – №5. – №5. – с. 108-111.

33 Чаадаева, О.В. Проблемы и перспективы администрирования НДС / О.В. Чаадаева // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2015. – №33. – с. 174-179.

34 Зубков, В.Э. Совершенствование налогового администрирования НДС / В.Э. Зубков, В.Л. Рыкунова // Экономика и управление в XXI в.: тенденции развития. – 2014. - №14. – с. 78-82.

35 Филимонова, Е.А. Выявление «серых» заработных плат: подходы и методы / Е.А. Филимонова // Пермский финансовый журнал. – 2018. - №1(18). – с. 4-18.

36 Гулаков, Р.Н. Преступность теневой экономики / Р.Н. Гулаков // Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2017. – №7. – с. 192-200.

37 Аверина, О.И. Аналитические приемы выявления фальсификаций бухгалтерской (финансовой) отчетности / О.И. Аверина, А.А. Лябушева // Международный научный журнал «Инновационная наука». – 2015. – №5. – с. 13-18.

38 Агарков, Г.Н. Влияние социально-экономических последствий мирового экономического кризиса на теневой сектор экономики региона / Г.А. Агарков, А.С. Найденов, А.Е. Чусова // Экономика региона. – 2009. – №4. – с. 207-211.

39 Брюханов, М.В. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М.В. Брюханов // Финансовый директор. – 2016. – №6. – с. 44-50.

40 Каранина, Е.В. Сущность и структура теневой экономики / Е.В. Каранина, Т.Ю. Михеева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2016. – № 8. – с. 37-40.

41 Мацевский, Н.С. Теневая Россия: истоки, сущность, причины, последствия / Н.С. Мацевский. – Томск: изд. «Красное знамя», 2015. –533с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А.1 – Расчет общей налоговой нагрузки микро предприятий (ССЧ меньше 10 чел.), 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Налоги		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
Дирк	441	0,1	6	0,1	1,4
Центр	673	0,2	93	1	13,9
ТД ИФТЭК	1 759	0,4	234	2,4	13,3
Пронто	2 248	0,5	9	0,1	0,4
Индюшель	2 362	0,6	88	0,9	3,7
Клюева	4 471	1,1	282	2,9	6,3
Медо	5 792	1,4	319	3,3	5,5
ТК Галяя	6 562	1,6	83	0,9	1,3
Байрам	6 870	1,7	168	1,8	2,4
МПК Бруснянский	7 221	1,8	92	1,0	1,3
Сибкон	7 823	1,9	175	1,8	2,2
Альянс XXI	8 588	2,1	351	3,7	4,1
Диолис	9 169	2,2	291	3	3,2
Новатест ТК	9 928	2,4	60	0,6	0,6
Мега-Пух	10 729	2,6	32	0,3	0,3
ПК Столица Деревень	11 547	2,8	828	8,6	7,2
Мяспром	12 744	3,1	112	1,2	0,9
Мясной купец	16 626	4,0	1 089	11,3	6,6
Энергия	18 706	4,5	858	8,9	4,6
ТПК Немо	18 952	4,6	700	7,3	3,7
Мясной дворик	19 081	4,6	98	1	0,5
Премиум-Люкс	19 738	4,8	656	6,8	3,3
ТК Шаан	21 260	5,2	341	3,6	1,6
МПП Жуковские колбасы	27 075	6,6	273	2,8	1
Уральские полуфабрикаты	27 958	6,8	727	7,6	2,6
Сало и мясо	30 750	7,5	875	9,1	2,8
Виктория	32 115	7,8	646	6,7	2
Гермес	69 944	17	120	1,3	0,2
Итого	411 132	-	9 608		2,3

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б.1 – Расчет налоговой нагрузки без учета страховых взносов микро предприятий (ССЧ меньше 10чел.), 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Налоги (без учета страховых взносов)		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
Дирк	441	0,1	0	0	0
Центр	673	0,2	39	0,7	5,8
ТД ИФТЭК	1 759	0,4	169	2,8	9,6
Пронто	2 248	0,5	5	0,1	0,2
Индюшель	2 362	0,6	0	0	0
Клюева	4 471	1,1	34	0,6	0,8
Медо	5 792	1,4	226	3,8	3,9
ТК Галея	6 562	1,6	19	0,3	0,3
Байрам	6 870	1,7	8	0,1	0,1
МПК Бруснянский	7 221	1,8	72	1,2	0,9
Сибкон	7 823	1,9	28	0,5	0,3
Альянс XXI	8 588	2,1	128	2,2	1,4
Диолис	9 169	2,2	22	0,4	0,2
Новатест ТК	9 928	2,4	21	0,4	0,2
Мега-Пух	10 729	2,6	706	11,9	6,1
ПК Столица Деревень	11 547	2,8	69	1,2	0,5
Мяспром	12 744	3,1	865	14,6	5,2
Мясной купец	16 626	4,0	684	11,5	3,7
Энергия	18 706	4,5	273	4,6	1,4
ТПК Немо	18 952	4,6	51	0,9	0,3
Мясной дворик	19 081	4,6	289	4,9	1,5
Премиум-Люкс	19 738	4,8	177	3	0,8
ТК Шаан	21 260	5,2	174	2,9	0,6
МПП Жуковские колбасы	27 075	6,6	605	10,2	2,2
Уральские полуфабрикаты	27 958	6,8	609	10,3	2
Сало и мясо	30 750	7,5	138	2,3	2
Виктория	32 115	7,8	458	7,7	1,4
Гермес	69 944	17	57	1	0,1
Итого	411 132	-	5 926		1,4

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Таблица В.1 – Расчет налоговой нагрузки микро предприятий по НДС (ССЧ менее 10 чел.), 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		НДС		Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
Дирк	441	0,1	0	0	0
Центр	673	0,2	0	0	0
ТД ИФТЭК	1 759	0,4	160	4,1	9,1
Пронто	2 248	0,5	1	0	0
Индюшель	2 362	0,6	0	0	0
Клюева	4 471	1,1	1	0	0
Медо	5 792	1,4	118	3	2
ТК Галяя	6 562	1,6	17	0,4	0,3
Байрам	6 870	1,7	7	0,2	0,1
МПК Бруснянский	7 221	1,8	2	0,1	0
Сибкон	7 823	1,9	23	0,6	0,3
Альянс XXI	8 588	2,1	83	2,1	0,9
Диолис	9 169	2,2	17	0,4	0,2
Новатест ТК	9 928	2,4	11	0,3	0,1
Мега-Пух	10 729	2,6	605	15,5	5,2
ПК Столица Деревень	11 547	2,8	51	1,3	0,4
Мяспром	12 744	3,1	766	19,6	4,6
Мясной купец	16 626	4,0	260	6,7	1,4
Энергия	18 706	4,5	145	3,7	0,8
ТПК Немо	18 952	4,6	14	0,4	0,1
Мясной дворик	19 081	4,6	152	3,9	0,8
Премиум-Люкс	19 738	4,8	120	3,1	0,6
ТК Шаан	21 260	5,2	65	1,7	0,2
МПП Жуковские колбасы	27 075	6,6	595	15,2	2,1
Уральские полуфабрикаты	27 958	6,8	366	9,4	1,2
Сало и мясо	30 750	7,5	55	1,4	0,8
Виктория	32 115	7,8	258	6,6	0,8
Гермес	69 944	17	20	0,5	0
Итого	411 132	-	3 912		1

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Таблица Г.1 – Расчет налоговой нагрузки микро предприятий по налогу на прибыль (ССЧ менее 10 чел.), 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Налог на прибыль		Чистая прибыль тыс. руб.	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
Дирк	441	0,1	0	0	0	0
Центр	673	0,2	0	0	6	0
ТД ИФТЭК	1 759	0,4	9	0,5	-7	0,5
Пронто	2 248	0,5	4	0,2	16	0,2
Индюшель	2 362	0,6	0	0	55	0
Клюева	4 471	1,1	31	1,6	119	0,7
Медо	5 792	1,4	103	5,3	421	1,8
ТК Галея	6 562	1,6	2	0,1	1	0
Байрам	6 870	1,7	83	4,3	279	1,2
МПК Бруснянский	7 221	1,8	1	0	3	0
Сибкон	7 823	1,9	50	2,6	19	0,6
Альянс XXI	8 588	2,1	5	0,3	22	0,1
Диолис	9 169	2,2	44	2,3	170	0,5
Новатест ТК	9 928	2,4	6	0,3	58	0,1
Мега-Пух	10 729	2,6	10	0,5	-230	0,1
ПК Столица Деревень	11 547	2,8	101	5,2	223	0,9
Мяспром	12 744	3,1	11	0,5	66	0,1
Мясной купец	16 626	4,0	99	5,1	189	0,6
Энергия	18 706	4,5	424	22	1 844	2,3
ТПК Немо	18 952	4,6	121	6,3	489	0,6
Мясной дворик	19 081	4,6	32	1,7	149	0,2
Премиум-Люкс	19 738	4,8	138	7,1	178	0,7
ТК Шаан	21 260	5,2	57	3	263	0,3
МПП Жуковские колбасы	27 075	6,6	109	5,6	487	0,4
Уральские полуфабрикаты	27 958	6,8	10	0,5	-739	0
Сало и мясо	30 750	7,5	243	12,6	765	0,8
Виктория	32 115	7,8	200	10,4	-352	0,6
Гермес	69 944	17	37	1,9	-1 138	0,1
Итого	411 132	-	1 929		4 494	0,5

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Таблица Д.1 – Расчет налоговой нагрузки по страховым взносам микро предприятий (ССЧ менее 10 чел.), 2017г.

Наименование предприятия	Выручка		Страховые взносы		ССЧ чел.	Налоговая нагрузка, %
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
Дирк	441	0,1	6	0,2	1	1,4
Центр	673	0,2	54	1,5	2	8,1
ТД ИФТЭК	1 759	0,4	65	1,8	1	3,7
Пронто	2 248	0,5	4	0,1	1	0,2
Индюшель	2 362	0,6	88	2,4	3	3,7
Клюева	4 471	1,1	247	6,7	5	5,5
Медо	5 792	1,4	93	2,5	2	1,6
ТК Галея	6 562	1,6	64	1,7	2	1
Байрам	6 870	1,7	31	0,8	2	0,4
МПК Бруснянский	7 221	1,8	84	2,3	2	1,2
Сибкон	7 823	1,9	103	2,8	2	1,3
Альянс XXI	8 588	2,1	323	8,8	7	3,8
Диолис	9 169	2,2	163	4,4	4	1,8
Новатест ТК	9 928	2,4	38	1	2	10,4
Мега-Пух	10 729	2,6	10	0,3	1	0,1
ПК Столица Деревень	11 547	2,8	123	3,3	8	1,1
Мяспром	12 744	3,1	43	1,2	1	0,3
Мясной купец	16 626	4,0	224	6,1	6	1,3
Энергия	18 706	4,5	174	4,7	6	0,9
ТПК Немо	18 952	4,6	427	11,6	7	2,3
Мясной дворик	19 081	4,6	46	1,3	2	0,2
Премиум-Люкс	19 738	4,8	367	10	6	1,9
ТК Шаан	21 260	5,2	164	4,5	6	0,8
МПП Жуковские колбасы	27 075	6,6	99	2,7	4	0,4
Уральские полуфабрикаты	27 958	6,8	122	3,3	2	0,4
Сало и мясо	30 750	7,5	266	7,2	7	0,9
Виктория	32 115	7,8	188	5,1	9	0,6
Гермес	69 944	17	64	1,7	1	0,1
Итого	411 132	-	3 682			0,009