

DOI: 10.26794/1999-849X-2018-11-4-141-151
УДК 330+336.02

ИССЛЕДОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Грабова Ольга Николаевна, д-р экон. наук, профессор кафедры экономики и экономической безопасности, Костромской государственной университет, Кострома, Россия
graon07@mail.ru

Суглобов Александр Евгеньевич, д-р экон. наук, профессор Департамента учета, анализа, аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
a_suglobov@mail.ru

Предмет исследования – налоговая нагрузка в условиях цифровизации экономики. *Цели статьи* – согласование интересов государства, регионов и экономических субъектов, а также обеспечение их экономической безопасности. В работе определены возможности новаций в теоретических основах исследования налогового бремени, основанных, прежде всего, на теории равновесия, теории межотраслевого анализа и теории отраслевых рынков. Систематизированы методики анализа налогового бремени с учетом уровня обобщения, целей исследования и современной нормативной базы. Для подтверждения выдвигаемых теоретических положений проведен статистический анализ налоговой нагрузки в Костромской области. *Предложен новый подход* к анализу налоговой нагрузки с целью устранения существующих недостатков в методиках.

Ключевые слова: налоговая нагрузка; налоговые отношения; налогообложение; экономические отношения; цифровизация экономики.

Investigating the Tax Burden in the Age of Digitalization of the Economy

Grabova Olga N., ScD (Economics), full professor of the Department of Economics and Economic Security, Kostroma State University, Kostroma, Russia
graon07@mail.ru

Suglobov Alexander E., ScD (Economics), full professor of the Department of Accounting, Analysis & Audit, Financial University, Moscow, Russia
a_suglobov@mail.ru

The subject of study is the tax burden under digitalization of the economy. *The purpose of study* is to harmonize the interests of the state, regions and business entities, as well as to ensure their economic security. The work identifies opportunities for innovations in theoretical foundations of the tax burden which are primarily based on the balance theory, theory of cross-sectoral analysis and the theory of industrial markets. Taking into account the level of generalization, the objectives of the study and the current regulatory framework, the authors systematize the methods for analyzing the tax burden. To confirm the proposed theoretical provisions, a statistical tax burden analysis in the Kostroma region has been carried out. A new approach to the tax burden analysis is proposed in view to rectify existing shortcomings in the methods.

Keywords: tax burden; tax relations; taxation; economic relations; digitalization of the economy.



Необходимость определения уровня налоговой нагрузки для государства и бизнеса

Уровень налоговой нагрузки требует от законодательной и исполнительной власти постоянного внимания в силу ряда причин. *Во-первых*, через налоговую нагрузку реализуется баланс интересов государства и бизнеса в национальной экономике, который предопределяет стабильность реализации финансовых интересов государства и бизнеса, их поступательное развитие, снижение налоговых рисков на микро- и макроуровне, минимизацию теневых отношений и налоговую безопасность государства. *Во-вторых*, для российской экономики налоговая политика и налоговая нагрузка становятся все более значимым механизмом преодоления разобщенности и нарастающего неравенства в обществе. *В-третьих*, борьба за выживание мировых социально-экономических систем, сопровождаемая высокой мобильностью капитала и трудовых ресурсов, вынуждает государства проводить такую налоговую политику, которая является «конкурентоспособной» по отношению ко всему цивилизованному миру. Это обязывает исследовать динамику уровня налоговой нагрузки — основного индикатора развития российской налоговой системы в межстрановом сопоставлении. *В-четвертых*, процесс цифровизации экономики во всех ее проявлениях формирует неоднозначные тенденции в налоговых отношениях, представляя не только новые возможности для получения более достоверной информации по налоговым показателям, но и являясь средой и, самое главное, сферой для воспроизводства теневых экономических отношений. Следовательно, знание уровня налогового бремени необходимо для решения тактических и стратегических задач развития национальной экономики, проведения налоговой политики во взаимосвязи с эволюцией национальных производительных сил и экономических отношений, информационных технологий и динамикой международных политико-экономических отношений.

Теория налоговой нагрузки и ее развитие в условиях цифровизации экономики

В ходе развития бюджетно-налоговой теории и практики сложились два подхода к анализу

налоговой нагрузки с точки зрения обоснования институциональных изменений в налоговой системе и регулирования экономики фискальными методами. Один из них базируется на теории английского ученого Дж. М. Кейнса (теория «эффективного спроса»), а второй — на теории «экономики предложения» (кривая Лаффера, показывающая уровень оптимальных налоговых изъятий). Недостаточно, на наш взгляд, используются теория равновесия (Л. Вальрас, В. Парето, У. Джевонс, Дж. Хикс, П. Самуэльсон и др.), теория межотраслевого анализа (прежде всего, В. В. Леонтьева) и теория экономики отраслевых рынков [7]. В нашем исследовании налоговой нагрузки мы основываемся на наличии некоторого равновесия внутри отраслевого рынка и между отраслевыми рынками, при котором факторы производства стремятся к некоторой пропорциональности в своей отдаче, и вслед за этим налоги тоже стремятся к некоторому пропорциональному перераспределению между отраслями. С точки зрения экономической теории налоговые затраты будут вести себя как остальные издержки: в условиях совершенной конкуренции будут стремиться к выравниванию внутри вида экономической деятельности (в терминологии современной классификации отраслей в условиях цифровизации), в условиях монопольных игроков — характеризоваться X-неэффективностью. Следовательно, очень важен анализ налоговой нагрузки именно в отрасли, под которой мы понимаем совокупность предприятий (организаций, фирм), производящих (и/или реализующих) сходные экономические блага, используя при этом сходные ресурсы и технологии.

В современных условиях цифровизации экономики все чаще говорится не об отрасли, а об экономических видах деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (далее — ОКВЭД). В русле нашего исследования важно, что согласно вышеуказанному Общероссийскому классификатору определяется «однородность» внутри вида деятельности, а именно: экономическая деятельность имеет место тогда, когда ресурсы (оборудование, рабочая сила, технологии, сырье, материалы, энергия, информационные ресурсы) объединяются в производственный процесс, имеющий

целью производство продукции (предоставление услуг). Экономическая деятельность характеризуется затратами на производство продукции (товаров или услуг), процессом производства и выпуском продукции (предоставлением услуг). При этом часть экономических отношений может выпадать из поля зрения, так как в соответствии с международной практикой в ОКВЭД 2 не учитываются такие классификационные признаки, как форма собственности, организационно-правовая форма и ведомственная подчиненность хозяйствующих субъектов, не делается различий между внутренней и внешней торговлей, рыночными и нерыночными, коммерческими и некоммерческими видами экономической деятельности¹.

Теория исследования налоговой нагрузки должна также учитывать такой институциональный фактор, индивидуальный для каждой страны, как уровень патернализма государства. В связи с высоким уровнем данного фактора в европейских странах может наблюдаться высокий уровень налогообложения в результате так называемого «общественного договора», когда граждане в обмен на высокие налоги (в том числе на страховые взносы) получают высокие стандарты социальной защиты, не препятствуя экономическому развитию [2, 8].

Анализ методик исследования налоговой нагрузки во взаимосвязи с целью и уровнем исследования

Методика анализа налоговой нагрузки организаций была в свое время разработана Д. Г. Черником, Л. П. Павловой, А. З. Дадашевым, В. Г. Князевым, Е. В. Чипуренко [6]. В настоящее время мы предприняли попытку систематизации методик анализа налоговой нагрузки с учетом уровня анализа, целей и современной нормативной базы (табл. 1).

Из табл. 1 следует, что методики имеют различные цели и уровни аналитического исследования, отсюда и применение соответствующего методического аппарата, использующего различные экономические показатели. Соответственно встает вопрос о возможности универсализации

методики определения налоговой нагрузки. Строго говоря, в условиях цифровизации экономики реализацию самостоятельной цели — универсализации — можно осуществить в результате обработки так называемых больших баз данных, формируемых и используемых в настоящее время ФНС России и Росстатом. При этом универсальная методика не должна исключать цели всех методик, которые используются на различных уровнях, а это уже достаточно проблематично. К тому же для исследования налоговой нагрузки на различных уровнях: межстрановом, национальном, региональном, отраслевом и микроуровне, — с учетом реализации собственных целей возможно применение несколько методик.

Ранее значительная часть методик была достаточно подробно проанализирована с точки зрения сильных и слабых сторон [6]. Мы акцентируем внимание читателей журнала на аспектах, которые важны с точки зрения выбранной нами теории исследования, в том числе на методике Российского союза промышленников и предпринимателей (далее — РСПП) [1, 5]², поскольку она достаточно нова.

В своих исследованиях РСПП заявил, что отсутствуют четкие и однозначные подходы к определению налоговой нагрузки. Но однозначность может быть лишь при решении одной задачи (да и то не всегда). РСПП также выделил причины отсутствия единой методологии:

- 1) недооценка на правительственном уровне значимости налоговой нагрузки как фактора экономического и социального развития;
- 2) отсутствие государственного запроса и постановки задачи уполномоченным органам;
- 3) приоритет ведомственных интересов перед общегосударственными при расчетах налоговой нагрузки.

Почему сделаны такие выводы? Во-первых, давно разработана методика ФНС России, которая проводит постоянный мониторинг налоговой нагрузки по отраслям, а Минфином России разрабатываются основные направления налоговой политики на трехлетний период (методом скользящего планирования) [3, 4]. Таким образом, о недооценке значимости и отсутствии запроса

¹ «ОК 029–2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст).

² Сайт ФБК. URL: http://www.fbk.ru/upload/docs/nalogovaya_nagruzka.pdf.

Таблица 1

Систематизация методик анализа налоговой нагрузки («налогового бремени» – относительной налоговой нагрузки) с учетом уровня анализа, целей и современной нормативной базы

Наименование методики (официальный институт или автор)	Включение налогов для исчисления налоговой нагрузки	Интегральный показатель	Уровень исследования	Основные цели
Всемирный банк (налоговая квота)	Все налоги без учета социальных взносов	ВВП	Международный	Межстрановое сопоставление налоговой нагрузки
Минфин России	Все налоги с учетом страховых взносов	ВВП	Национальный (общероссийский)	Исследование динамики налоговой нагрузки в РФ для определения дальнейших тактических налоговых «маневров» и стратегии развития налоговой системы во взаимосвязи с макроэкономической динамикой
ФНС России (методика Департамента налоговой политики Минфина РФ) – далее методика ФНС	Все налоги с учетом страховых взносов	Выручка без НДС в соответствии с отчетом о финансовых результатах (или сумма полученных доходов – по спецрежимам) организаций (хозяйствующих субъектов)	Хозяйствующий субъект (микроуровень), региональный, отраслевой	Анализ налоговой нагрузки на микроуровне с целью ее минимизации. Анализ налоговой нагрузки с целью максимизации налоговых платежей в бюджет и разработки мер по повышению собираемости налогов. Легализация налоговой базы
РСПП (методика Российского союза промышленников и предпринимателей)	Сумма налоговых платежей + сумма страховых взносов – НДФЛ + сумма страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов (2012–2016 гг.) + объем поступлений утилизационного сбора (2014–2016 гг.)	Валовая добавленная стоимость – амортизация (валовая добавленная стоимость, исчисляемая по методике органов статистики, методика в исследуемом периоде менялась)	Хозяйствующий субъект (микроуровень), региональный, отраслевой, национальный	Оценка динамики и создание наиболее благоприятного налогового режима для хозяйствующих субъектов внутри страны; отсутствие цели межстранового сопоставления
М.Н. Крейнина	Общая сумма налогов за исключением НДС и акцизов	Чистая прибыль	Хозяйствующий субъект (микроуровень)	Анализ воздействия прямых налогов на финансовое состояние

Окончание табл. 1

Наименование методики (официальный институт или автор)	Включение налогов для исчисления налоговой нагрузки	Интегральный показатель	Уровень исследования	Основные цели
А. Кадушин и Н. Михайлова	Общая сумма налогов, за исключением НДС и акцизов	Добавленная стоимость = амортизация + оплата труда + страховые взносы + НДС + прибыль	Хозяйствующий субъект (микроуровень)	Исследование влияния налогов на добавленную стоимость как источник дохода и источник налогов
Е.А. Кирова	Общая сумма всех налогов за исключением НДС	Вновь созданная стоимость = оплата труда + страховые взносы + налоговые платежи + прибыль (в последствии Е.А. Кирова стала также использовать термин «добавленная стоимость»)	Хозяйствующий субъект (микроуровень)	Исследование влияния налогов на вновь созданную стоимость как источник дохода и источник налогов
М.И. Литвин	Общая сумма всех налогов	Добавленная стоимость = оплата труда + страховые взносы + налоговые платежи + прибыль + амортизация	Хозяйствующий субъект (микроуровень)	Исследование влияния налогов на добавленную стоимость как источник дохода и источник налогов
Т.К. Островенко	Общая сумма налогов за исключением НДС и акцизов	Несколько интегральных показателей: – выручка от реализации; – среднегодовая валюта баланса; – среднегодовая сумма собственного капитала; – прибыль до налогообложения	Хозяйствующий субъект (микроуровень)	Исследование влияния налогов на различные интегральные показатели деятельности организации
Е.Ю. Сидорова	Все начисленные налоговые платежи за исключением НДС	Полученные организацией финансовые ресурсы = сумма денежных средств, полученных организацией за отчетный период – заемные денежные средства (кредиты), привлеченные организацией в отчетном периоде	Хозяйствующий субъект (микроуровень)	Исследование коэффициента денежного изъятия (удельного веса налогов в общем объеме полученной денежной массы)

Источник: разработано авторами на основании источников [1, 5, 6].

на анализ налоговой нагрузки со стороны государственных органов говорить не приходится. Вызывает также недоумение положение о приоритете ведомственных интересов над общегосударственными. Выводя свою формулу расчета налоговой нагрузки, РСПП апеллирует к трем основным методикам (методике Всемирного банка, Минфина России и ФНС России), подвергая их определенной критике. По мнению РСПП, недостатки методик следующие:

- в части методики ФНС России — при расчете налоговой нагрузки налоги соотносятся не с новой стоимостью, а с оборотом. По нашему мнению, показатель новой стоимости (или добавленной стоимости, или вновь созданной стоимости) — это интегральный показатель, который важен, но он не уменьшает «автоматически» значимость интегрального показателя — выручки;

- в части методики Минфина России — в ней не производится расчет налоговой нагрузки по видам экономической деятельности, но эту задачу решает методика ФНС России, которая находится в ведении Минфина России.

В целом две эти методики не противоречат, а взаимно дополняют друг друга. И методика Минфина России предназначена для обобщающей оценки макроэкономической ситуации с точки зрения налоговой емкости экономики;

- в части методики Всемирного банка — «несопоставимости результатов странового сравнения по налоговой квоте» ввиду существенных различий перечня налогов, видов налоговых льгот, фаз экономического цикла, долей корпоративного и теневого секторов в ВВП и т.п. [1].

Правда, в 2018 г. РСПП был отмечен лишь один недостаток — «не учитываются социальные взносы». В итоге РСПП сделал вывод, что «требуется применение серьезно модифицированного в методическом плане подхода» и «необходимо утвердить единую методологию оценки налоговой нагрузки в российской экономике» [1, 5]. В результате РСПП предложил собственную методику исследования налоговой нагрузки, которая используется и на общегосударственном уровне при разработке основных направлений налоговой политики Российской Федерации. Следовательно, в настоящее время данная методика существенно влияет на оценку макроэкономической ситуации

в Российской Федерации, удовлетворение интересов государства, бизнеса и общества. Поэтому мы не можем не отметить недостатки методики РСПП:

- 1) методика РСПП не осуществляет межстрановое сопоставление налоговой нагрузки. И заявление РСПП о том, что «результаты по оценке фискальной (налоговой) нагрузки нужны в первую очередь не для сопоставлений с показателями других стран, а для оценки динамики соответствующих показателей» [1, 5], не соответствует современному уровню развития производительных сил, свободной миграции капитала и труда, идущих вслед в том числе и прежде всего за благоприятными налоговыми условиями. И замыкаться на своей собственной методике оценки налоговой нагрузки — значит допускать существенные риски в оценке налоговой безопасности страны со многими вытекающими отсюда негативными последствиями;

- 2) существует проблема расчета валовой добавленной стоимости, так как Росстатом менялась данная методика. В результате могут отсутствовать оперативные данные для стратегического планирования, данные в динамике могут быть несопоставимыми;

- 3) методика РСПП не использует информацию больших массивов данных, формируемых ФНС России, которые представляют собой в настоящее время в условиях цифровизации экономики наиболее полную и достоверную базу данных для исследования налоговой нагрузки;

- 4) методика РСПП не конкретизирована с точки зрения ее реализации на уровне отдельного хозяйствующего субъекта (на микроуровне);

- 5) не вполне обоснованы теория и методология исследования налоговой нагрузки (по причине отсутствия общедоступных результатов исследования).

В то же время мы считаем, что методика определения налоговой нагрузки, разработанная в свое время Департаментом налоговой политики Минфина России (далее — методика ФНС России), достаточно проста, универсальна, выполняет задачи оперативного и достоверного анализа налоговой нагрузки с учетом всех уровней анализа с позиции реализации интересов на общегосударственном, региональном и микроуровне. Такой

анализ позволяет выявлять среднестатистические данные налоговой нагрузки по отраслям (видам деятельности) и проводить мониторинг и контроль налогоплательщиков, сравнивая их показатели налоговой нагрузки со среднестатистическими данными. Однако методика ФНС России низкоинформативна для организаций и собственников. Надо отметить, что приказ № ММ-3-06/333@ содержит методику, применяемую для определения совокупной налоговой нагрузки; а письма № АС-4-2/12722 и № ЕД-4-15/14490@ — несколько формул для расчета нагрузки по конкретным налогам и видам режимов.

Авторские методики были изначально ориентированы на микроуровень, они дают достаточно широкую информационную базу для экономического анализа, раскрытия явлений и тенденций, которые могут быть верифицированы на уровне отдельного предприятия, отрасли и других экономических субъектов. Однако они не дают целостную системную картину развития предприятия и динамики всех налогов.

Методика Всемирного банка, исключая социальные взносы, как раз не включает фактор «патернализма», указанный нами в теоретической части.

Статистический анализ налоговой нагрузки в регионе

В целях апробации теоретических положений мы проанализировали налоговую нагрузку на хозяйствующие субъекты в Костромской области по видам экономической деятельности (табл. 2).

В анализируемой среднесрочной перспективе за 2012–2016 гг. налоговая система была достаточно стабильна в части налоговых ставок, поэтому фактор влияния законодательных изменений мы считаем нерешающим в колебаниях налоговой нагрузки исследуемой совокупности. Рекомендованные значения налоговой нагрузки в соответствии с приказом ФНС России уже предполагают формирование налогового потенциала, характерного для определенного вида деятельности. Отклонения от этого уровня служат предметом дополнительной работы налоговых служб с данными налогоплательщиками. В Костромской области существенные отклонения выявлены по следующим видам деятельности: производство

молочной продукции, производство одежды, производство машин и оборудования, производство ювелирных изделий, строительство зданий, операции с недвижимым имуществом. Кроме того, исходя из наших теоретических предположений мы должны наблюдать незначительные колебания налоговой нагрузки внутри одного вида деятельности. В целом это подтверждается по многим видам деятельности, но есть и определенные «скачки» налоговой нагрузки, дающие существенные колебания внутри отрасли (вида деятельности). Эти скачки обусловлены двумя основными факторами:

1) входом или уходом из отрасли крупного экономического субъекта. Так, Сбербанк существенно перестроил свою хозяйственную деятельность в регионе (и не только в Костромской области), и при этом налоги финансового сектора «ушли» из региона;

2) существенные колебания налоговой нагрузки внутри отрасли могут наблюдаться, если мы имеем «нехарактерный» режим налогообложения для этого вида деятельности (например, общий режим налогообложения для гостиниц) и малое число экономических субъектов, применяющих этот режим на данном рынке.

Предложения

Предлагается системный подход в анализе налоговой нагрузки, в котором будут представлены и видны все основные экономические показатели развития предприятия и формирующиеся при этом налоги. Итоговым (интегральным) экономическим показателем в коммерческой организации видится выручка с НДС, именно в нее должны быть «встроены» все остальные показатели. Надо отметить, что в условиях цифровизации экономики именно выручка (для общего режима выручка, включающая НДС) становится все более достоверной, верифицируемой, это также определяет значимость предлагаемой методики. Системные элементы — это элементы затрат (в соответствии с данными бухгалтерского учета и отчетности) и все налоги. Отличие от методики ФНС России состоит в том, что выручку (интегральный показатель) необходимо брать вместе с НДС, а для анализа налоговой нагрузки на микроуровне в модель необходимо включать и элементы затрат, чтобы

Таблица 2

Анализ налоговой нагрузки по основным видам экономической деятельности в Костромской области за 2012–2016 гг. (определяемой согласно методике ФНС России, включая НДФЛ и страховые взносы), %

Наименование вида деятельности (в последней редакции ОКВЭД)	Показатели вариации налоговой нагрузки за исследуемый период в разрезе налоговых режимов			В соответствии с п. 6 приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@	
	Общий режим налогообложения	УСН	ЕНВД	2012	2016
Растениеводство, животноводство*	1,16–5,1	2,09–4,28	0,21–4,15 – ЕНВД 0,76–2,13 – ЕСХН	2,9	3,5
Лесоводство и лесозаготовки	3,79–8,78	2,48–5,04	1,54–3,82	2,9	3,5
Производство молочной продукции	1,58–6,69	1,01–2,02		16,6	19,7
Производство одежды	2,69–8,17	1,81–3,71	1,71–7,89	7,6	7,7
Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели	3,33–6,73	3,37–4,45	–	4,0	2,2
Производство химических веществ и химических продуктов	6,2–8,69	1,22–5,89	–	4,3	3,5
Производство прочей неметаллической минеральной продукции	3,59–6,36	2,18–4,6	–	7,9	8,6
Производство металлургическое	0,12–10,45	1,19–2,97	–	3,1	4,3
Производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования	0,75–4,71	1,65–4,27	–	3,1	4,3
Производство машин и оборудования	0,86–9,37	2,86–6,29	–	11,3	13,7
Производство электрического оборудования	6,43–13,26	1,68–3,14	–	10,3	11,1
Производство автотранспортных средств, прицепов и полуприцепов	3,28–5,41	3,28–5,41	–	6,2	5,2
Производство мебели	4,23–8,44	1,55–3,52	–	4,0	4,0
Производство ювелирных изделий*	1,56–2,94	1,27–2,9	–	4,0	4,0

Окончание табл. 2

Наименование вида деятельности (в последней редакции ОКВЭД)	Показатели вариации налоговой нагрузки за исследуемый период в разрезе налоговых режимов			В соответствии с п. 6 приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@	
	Общий режим налогообложения	УСН	ЕНВД	2012	2016
Обеспечение электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха	2,85–15,68	1,76–4,03	–	4,2, в том числе 3,8 2,6 5,6	6,1, в том числе 6,4 3,3 4,7
Забор, очистка и распределение воды	6,17–14,8	1,85–7,25	–	4,2	6,1
Строительство зданий	3,72–5,69	1,8–4,33	–	13,0	10,0
Торговля оптовая*	0,39–1,18	1,51–2,68	0,75–4,68	2,5	2,6
Торговля розничная*	0,68–1,49	0,97–6,07	0,93–2,1	3,9	3,7
Деятельность гостиниц*	0,05–12,58	2,09–6,48	1,44–9,77	9,9	9,5
Деятельность предприятий общественного питания	1,22–20,98	1,47–5,25	0,22–6,85	9,9	9,5
Деятельность сухопутного и трубопроводного транспорта	3,73–8,35	2,45–6,94	1,44–7,76	9,1	7,2
Деятельность по предоставлению финансовых услуг*	0,25–26,27	1,98–5,63	–	–	–
Операции с недвижимым имуществом	1,35–6,26	3,4–6,31	1,55–3,68	18,6	15,4

Источники: Данные УФНС России по Костромской области; информация ФНС России от 11.05.2017 «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в процентах (актуализировано с учетом данных за 2016 г. в соответствии с п. 6 приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@)». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71575268> (дата обращения: 20.03.2018).

* Название вида деятельности сокращено.

собственник наблюдал изменения масштабов своей деятельности, структурные изменения в затратах и соответствующие изменения в налогах. В табличной форме эта методика представлена в табл. 3.

Данный подход анализа налоговой нагрузки выявляет, на наш взгляд, определенные противоречия, связанные с отражением НДС в учете и отчетности. Кратко охарактеризуем их следующим образом:

1) «выходной» НДС в точности не соответствует периоду формирования «входного» НДС: «входной» НДС формируется зачастую опережающими темпами по отношению к «выходному»

НДС, тем самым сокращается «выходной» НДС, поступающий в бюджет. Этим самым нарушается сущность НДС как налога на добавленную стоимость. Часть добавленной стоимости уходит от налогообложения. В результате организации, которые опережающими темпами (или фиктивными способами) «накачивают» «входной» НДС, уходят от налогообложения, а налогоплательщики, не прибегающие к данному рода схемам, страдают от высокого уровня НДС в 18%;

2) в отчете о финансовых результатах НДС не отражается, но он, несомненно, влияет на доходы и расходы экономического субъекта. Все это, по нашему мнению, является факторами и следстви-

Анализ налоговой нагрузки (для микроуровня)

	Базисный год (период) Отчетный год (период) Темп роста	
	Абсолютный показатель, руб.	Доля в выручке с НДС, %
Выручка с НДС		
«Выходной» НДС		
Выручка без НДС		
Прибыль		
Налог на прибыль		
Прочие налоги: – налог на имущество – транспортный налог – земельный налог – обязательства, имеющие налоговое происхождение (регулируемые НК РФ)		
Прочие расходы		
Амортизация		
Отчисления на социальные нужды (страховые взносы в ПФР, ФСС и ФОМС) Взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний		
Расходы на оплату труда		
НДФЛ		
Материальные затраты		
«Входной» НДС		
НДС, уплаченный в бюджет («Выходной» – «входной» НДС)		

Источник: разработано авторами.

ями развития теневых отношений, приводящих к снижению налоговой нагрузки с помощью схем, которые не всегда можно классифицировать как нелегальные.

Выводы

1. Цифровизация контрагентных отношений, предопределяющих открытость и прозрачность основного экономического показателя — выручки, способствует «выходу из тени» всей совокупности экономических и налоговых отношений. При этом более высокий уровень налогового бремени у экономического субъекта и в отрасли будет характеризовать снижение уровня использования налоговых схем в целях минимизации налоговых платежей.

2. В условиях цифровизации экономики наиболее полное и точное аккумулирование данных (и экономических, и налоговых) осуществляется в органах ФНС России. Именно эти органы обладают необходимой и достоверной базой данных для расчета налоговой нагрузки.

3. При анализе налоговой нагрузки нужно учитывать и существенные факторы регионального экономического потенциала по отдельным видам деятельности, которые могут оказывать существенное влияние на ее уровень.

4. Предложенное развитие теории и методического аппарата анализа налоговой нагрузки позволит обеспечивать финансово-налоговую устойчивость и безопасность организаций и государства в условиях цифровизации экономики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аналитическая оценка налоговой нагрузки в российской экономике. Комитет РСПП по налоговой политике. М., 2016. URL: http://www.fbk.ru/upload/docs/nalogovaya_nagruzka.pdf (дата обращения: 21.04.2018).
2. Грабова О. Н. Институциональные проблемы трансформации экономических отношений в современных условиях // Вестник Костромского государственного университета им. Н. А. Некрасова. 2012. Т. 18. № 1. С. 47–52.
3. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и плановый период 2019 и 2020 годов (проект). URL: <http://minfin.ru>. (дата обращения: 28.03.2018).
4. Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов. URL: <http://minfin.ru>. (дата обращения: 28.03.2018).
5. Николаев И. А. Оценка фискальной (налоговой) нагрузки в российской экономике. Февраль 2018 г. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/e/1/e1309173ce4555035c594e33ebf9583e.pdf> (дата обращения: 21.04.2018).
6. Черник Д. Г., Павлова Л. П., Дадашев А. З., Князев В. Г., Чипуренко Е. В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. М.: Налоговый вестник, 2008. 464 с.
7. Шерер Ф. М., Росс Д. Структура отраслевых рынков. М.: Инфра-М, 1997. 698 с.
8. Grabova O. N., Suglobov A. E., Karpovich O. G. Evolutionary institutional analysis and prospects of developing tax systems. *Espacios*. 2018. Vol. 39 No. 16. p. 40. URL: <http://www.revistaespacios.com/a18v39n16/18391640.html> (дата обращения: 29.04.2018).

REFERENCES

1. Analytical assessment of the tax burden in the Russian economy. Moscow 2016 year Committee RSPF on tax policy [Analitycheskaya otsenka nalogovoy nagruzki v rossiyskoy ekonomike. Komitet RSPF po nalogovoy politike]. Moscow, 2016. URL: http://www.fbk.ru/upload/docs/nalogovaya_nagruzka.pdf (accessed 21.04.2018).
2. Grabova O. N. Institutional problems of transformation of economic relations in modern conditions [Institutsional'nyye problemy transformatsii ekonomicheskikh otnosheniy v sovremennykh usloviyakh]. *Vestnik kostromskogo gosudarstvennogo universiteta — Vestnik of Kostroma State University*, 2012, No. 1, pp. 47–52.
3. The main directions of the budget, tax and customs tariff policy for 2018 and the planning period 2019 and 2020 (project) [Osnovnyye napravleniya byudzhethnoy, nalogovoy i tamozhenno-tarifnoy politiki na 2018 god i planovyy period 2019 i 2020 godov (proyekt)]. URL: <http://minfin.ru>.
4. The main directions of the tax policy for 2017 and the planning period 2018 and 2019 [Osnovnyye napravleniya nalogovoy politiki na 2017 god i planovyy period 2018 i 2019 godov]. URL: <http://minfin.ru>.
5. Nikolayev I. A. Assessment of the fiscal (tax) burden in the Russian economy. February 2018 [Otsenka fiskal'noy (nalogovoy) nagruzki v rossiyskoy ekonomike Fevral' 2018 g.]. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/e/1/e1309173ce4555035c594e33ebf9583e.pdf> (accessed 21.04.2018).
6. Chernik D. G., Pavlova L. P., Dadashev A. Z., Knyazev V. G., Chipurenko E. V. Tax burden of the enterprise: analysis, calculation, management [Nalogovaya nagruzka predpriyatiya: analiz, raschet, upravleniye]. Moscow, Publ. Nalogovyy vestnik — Tax Bulletin, 2008, 464 p.
7. Sherer F., Ross D. Structure of the industry markets [Struktura otraslevykh rynkov]. Moscow, Infra-M Publ, 1997.
8. Grabova O. N., Suglobov A. E., Karpovich O. G. Evolutionary institutional analysis and prospects of developing tax systems. *Espacios*. 2018, Vol. 39 No. 16, p. 40. URL: <http://www.revistaespacios.com/a18v39n16/18391640.html> (accessed 29.04.2018).