**Содержание**

Введение

Глава 1. Понятие и сущность оптимизации налогообложения

1.1 Системы налогообложения на предприятиях и сущность оптимизации налогообложения

1.2 Оптимизация налогообложения, как способ снижения налоговой нагрузки предприятия: методика и методы оптимизации

Глава 2. Анализ налогообложения ООО «Сокольский хлебокомбинат»

2.1 Экономическая характеристика предприятия

2.2 Особенности налогового учета на предприятии

2.3 Анализ налогообложения предприятия

Глава 3. Пути оптимизации налогообложения ООО «Сокольский хлебокомбинат»

Заключение

Список литературы

Приложения

**Введение**

Рыночная отношения, сложившиеся в России, оказали влияние на экономическую систему страны на современном этапе развития, став основой развития различных видов производств. Работая и развиваясь в собственных интересах, быстро адаптируясь к постоянно измененяемой конъюнктуре рынка, имея возможность производить оборот капитала в короткие сроки, предприятия различных форм собственности способствуют развитию национального хозяйства и стабильному формированию бюджетов разных уровней.

Важным фактором в развитии любого бизнеса является налоговая политика государства. Уплачивать законно установленные налоги и сборы обязанность каждого субъекта хозяйствования, при этом возникает естественное стремление сэкономить, вытекающее из определения предпринимательства. По причине этого и зачастую правовой безграмотности между налоговыми органами и субъектами предпринимательства разгораются споры, которые могут пагубно отразиться на деятельности предприятия. В этих условиях организация может функционировать успешно, только соблюдая правильную, грамотно спланированную налоговую политику предприятия. Обязательным элементом этой политики является оптимизация налогообложения призванная снизить размер налоговых отчислений[[1]](#footnote-1).

Актуальность темы дипломной работы заключается в том, что в экономический кризис повлек за собой две совершенно противоположные тенденции в налоговом планировании. С одной стороны, компании в своем стремлении максимально сократить расходы стали применять более агрессивные методы налоговой оптимизации. Им явно не хватило тех поблажек, которые предоставило государство в виде поправок в НК РФ. С другой – чиновники усилившие контроль за пополнением бюджета. В такой ситуации особую важность приобретает для компаний тщательная продуманность при разработке новых и реализации существующих способов оптимизации.

Целью исследования является разработка комплекса научных предложений и практических рекомендаций по применению схем налоговой оптимизации на предприятии ООО «Сокольский хлебокомбинат».

Для достижения намеченной цели в работе были поставлены следующие задачи:

* определить теоретические основы налоговой оптимизации;
* дать экономическую характеристику объекту исследования;
* изучить существующую на предприятии систему налогообложения;
* разработать пути оптимизации налогообложения данного предприятия.

Объектом исследования является предприятие ООО «Сокольский хлебокомбинат».

Предметом исследования является существующая система налогообложения в ООО «Сокольский хлебокомбинат».

Теоретической основой исследования явились труды отечественных и зарубежных ученых в области экономики бизнеса, налогообложения предпринимательства, управления финансов, статистики, так же различные нормативно правовые акты Российской Федерации. В числе авторов следует отметить таких, как: Гусов В.С., Косолапов А.И., Митрофанов Р.А., Петров А.В., Викуленко А.Е., Брызгалин А.В., Блохин К.М., Савченко В.Я., Козлов Д.А., Боброва А.В., Мазуркевич В.Ю., Савченко В.Я., Овсянников М.А.

Для достижения цели дипломной работы и реализации поставленных задач были использованы такие методы научного познания как: анализ, обобщение, описание, сравнительно-правовой и формально-юридический метод.

Структура работы включает: введение, три главы, заключение, список литературы и приложения.

В первой главе дипломной работы рассмотрены общие методологические вопросы оптимизации налогообложения, приведена методика налогообложения для предприятий.

Во второй главе дипломной работы дана экономическая характеристика ООО «Сокольский хлебокомбинат». Произведен анализ экономического потенциала и действующей системы налогообложения исследуемого предприятия.

Третья глава посвящена разработке схем налоговой оптимизаций для ООО «Сокольский хлебокомбинат».

В заключении сделаны выводы по итогам дипломного исследования.

Практическая значимость работы состоит в том, что ее основные положения и выводы сформулированы в виде конкретных рекомендаций, которые могут быть использованы предприятиями для повышения эффективности налогообложения и деятельности в целом.

**Глава 1. Понятие и сущность оптимизации налогообложения**

**1.1 Системы налогообложения на предприятиях и сущность оптимизации налогообложения**

В современном мире сложилась тенденция, согласно которой предприниматели, руководители и рядовые налогоплательщики рассматривают налоги как потери для бизнеса, а государства в свою очередь стремится со своей стороны подействовать на своих граждан внушениями о том, что налоги являются платой за цивилизованное общество. По причине того, что предприниматели не могут самостоятельно выбирать виды и размеры налогов, которые они согласны платить, поскольку законодательно оговорены все налоги и порядок их уплаты в бюджет страны, при наличии соответствующих органов контроля в обязанности которых входит надзор за надлежащим исполнением налогового законодательства, бизнес сообществу остаётся только искать пути обхода этих законов, это естественное стремление снизить налоговое бремя послужило причиной возникновения такого явление, как оптимизация налогообложения. Под налоговой оптимизацией понимаются организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений[[2]](#footnote-2)

Предпосылки к возникновению оптимизаций налогообложения содержаться в различных нормативно правовых актах, в том числе и Конституции РФ[[3]](#footnote-3), в которой содержится целый ряд статей, закрепляющих право налогоплательщика на осуществление оптимизации налогообложения.

Так, провозглашенная свобода экономической деятельности ст. 8 Конституции предполагает, что каждый налогоплательщик вправе самостоятельно определять, каким видом предпринимательской деятельности он будет заниматься. Такие виды экономической деятельности перечислены в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности ОК 029-2001, который был введен в действие постановлением Госстандарта РФ. Следовательно, каждый гражданин вправе отказаться от работы по трудовому договору, работая на себя в качестве индивидуального предпринимателя или заключая, как внештатный работник гражданско-правовые договоры на выполнение конкретной работы.

Еще один шаг на пути к признанию правомерности института налогового планирования в России сделал Конституционный Суд РФ. В частности, в постановлении от 27 мая 2003 г . № 9-П КС РФ указал следующее: в случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков, обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа»[[4]](#footnote-4).

Однако самый большой вклад в развитие института налоговой оптимизации внес Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации своим постановлением от 12 октября 2006 г . № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Еще одним позитивным аспектом легализации оптимизации налогообложения являются изменения в формулировках ст. 198 и ст. 199 Уголовного кодекса РФ. Зачастую налоговая оптимизация ассоциируется с минимизацией налоговых отчислений в бюджет. В действительности, конечно, целью должна быть не минимизация, т.е. снижение налогов, а увеличение прибыли предприятия после налогообложения. Процесс оптимизация налогообложения, связан с достижением определенных пропорций всех финансовых аспектов сделки или проекта. Понятие оптимизация налогообложения намного шире: помимо минимизации, ее инструментами являются отсрочка уплаты налогов, уменьшение суммы выплачиваемых в бюджет средств и другие. В рамках действующего на данный момент в РФ законодательства, для предпринимательства предусмотрены несколько альтернативных налоговых режимов, характерные особенности которых показаны на рис. 1.1.

Рис. 1.1 Системы налогообложения субъектов предпринимательства

Общая система налогообложения подразумевает уплату всех видов федеральных, региональных и местных налогов, таких как:

* НДС;
* акцизы, налог на прибыль;
* налог на доходы физических лиц;
* налог на имущество организаций;
* транспортный налог;
* единый социальный налог или с 2010г. взносы на социальные выплаты[[5]](#footnote-5)

В свою очередь упрощенная система налогообложения дает возможность юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям добровольно перейти на уплату единого налога. Применение упрощенной системы налогообложения (УСН) предусматривает замену уплаты следующих налогов:

Таблица 1.1

**Налоги, не уплачиваемые при применении УСН**

|  |  |
| --- | --- |
| Субъекты предпринимательской деятельности. | Наименование налога, не уплачиваемого при применении УСН. |
| Организации. | Налог на прибыль организации. |
| Налог на имущество организации. |
| Единый социальный налог. |
| Налог на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. |
| Индивидуальные предприниматели | Налог на доходы физических лиц (в отношении доходов полученных от осуществления предпринимательской деятельности). |
| Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) |
| Единый социальный налог с доходов, полученных от предпринимательской деятельности. |
| Единый социальный налог с выплат и иных вознаграждений, начисляемых индивидуальными предпринимателями в пользу физических лиц. |
| Налог на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. |

Налогоплательщики при такой системе налогообложения являются плательщиками страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Таблица 1.2

Условия применения упрощенной системы налогообложения (УСН)

|  |
| --- |
| Условия применения УСН |
| По итогам девяти месяцев года, в котором подано заявления о переходе или применении УСН, доходы предприятия не превышают 45 млн. руб. |
| Остаточная стоимость основных средств не превышает 100 млн. руб. |
| Средняя численность работников не превышает 100 человек |
| Организация, желающая применять УСН не имеет филиалов, представительств |
| Доля участия сторонних организаций в уставном капитале не превышает 25% |

Для организаций и предпринимателей, применяющих УСН, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и порядок предоставления статистической отчетности. В настоящее время ведение кассовых операций регулируется Инструкцией Центрального Банка Российской Федерации.

Применять УСН не имеют права организации и индивидуальные предприниматели, которые по виду занимающейся деятельностью, попадают в следующие категории: банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды, производители подакцизных товаров, а также занимающиеся добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; - занимающиеся игорным бизнесом; - нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Налогоплательщики, применяющие УСН, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании Книги учета доходов и расходов.

Форма Книги доходов и расходов, а также порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждается приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам при согласовании с Министерством финансов.

В Книге в хронологической последовательности, на основании первичных документов отражаются все хозяйственные операции, производимые налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период.

Книга открывается на один календарный год, может выполняться как в бумажном, так и в электронном виде, и ведется на русском языке. По окончании налогового периода Книга, которая велась в электронном виде, выводится на бумажный носитель.

Объект налогообложения, налоговая база, ставки налога. Налоговый кодекс РФ определяет два объекта налогообложения:

1. доходы;
2. доходы, уменьшенные на величину расходов.

При этом выбор остаётся за налогоплательщиком и не может быть изменён в течение всего срока применения УСН.

Налоговой базой признаётся денежное выражение доходов и денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, обязаны использовать только кассовый метод учёта доходов и расходов.

Налоговые ставки:

6% - объект налогообложения доходы;

15% - объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход (ЕНВД) вводится в действие законами субъектов РФ, применяется наряду с общей системой налогообложения и распространяется только на [определенные виды деятельности](http://snezhana.ru/envd_1/) (346.26 НК РФ)[[6]](#footnote-6).

Налоги, которые заменяет ЕНВД:

* [ЕСН](http://snezhana.ru/esn/) (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с деятельностью, облагаемой ЕНВД)
* [налог на прибыль](http://snezhana.ru/profit/) организаций (в части прибыли, полученной от деятельности, облагаемой ЕНВД)
* [налог на имущество](http://snezhana.ru/property/) организаций (в отношении имущества, используемого для деятельности, облагаемой ЕНВД)

Организации не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Обязательные виды учета и отчетности

1. Учет показателей по прочим налогам, сборам и взносам2. Учет показателей по налогам, исчисляемых в качестве налоговых агентов 3. Соблюдение порядка ведения расчетных и кассовых операций и представления статистической отчетности

В общем порядке уплачиваются: страховые взносы на обязательное пенсионное страхование; страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Учет показателей для исчисления ЕНВД, ведется раздельно по каждому виду деятельности, облагаемой ЕНВД. Также раздельный учет ведется в отношении деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Объект налогообложения - вмененный доход налогоплательщика. Налоговая база - величина вмененного дохода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени, но не более чем на 50%.

Таблица 1.3

Условия применения системы налогообложения в виде единого налога на вменённый доход (ЕНВД)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды предпринимательской деятельности | Физическийпоказатель | Базоваядоходность |
| Оказание бытовых услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7500 руб. |
| Оказание ветеринарных услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7500 руб. |
| Оказание услуг по ремонту, мойке и техобслуживанию автотранспортных средств | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 12000 руб. |
| Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках | Площадь стоянки (кв. м) | 50 руб. |
| Оказание автотранспортных услуг (не более 20 автотранспортных средств) | Количество автотранспортных средств | 6000 руб. |
| Розничная торговля через объекты стационарной торговли (площадь не более 150 кв. м) | Площадь торгового зала в квадратных метрах | 1800 руб. |
| Розничная торговля через объекты не стационарной торговой сети | Торговое место | 9000 руб. |
| Развозная и разносная торговля, осуществляемая ИП | Количество работающих | 500 руб. |
| Услуги, оказываемые в сфере общественного питания | Количество работников, площадь зала не более 150 кв. м | 4500 руб. |
| Наружная реклама:1. с автоматической сменой изображения;
2. с любым способом изображения;
3. на автобусах и других транспортных средствах
 | Площадь информационногополя | 4000 руб.3000 руб.10000 руб. |
| Гостиничные услуги (не более 500 кв. м) | Площадь спального помещения | 10000 руб. |

В зависимости от вида предпринимательской деятельности и выбранной системы налогообложения могут возникать различные налоговые обязательства.

Многие специалисты считают, что для определения более выгодного режима налогообложения необходимо сравнить показатели налоговой нагрузки при применении различных режимов и отдать предпочтение режиму с наименьшей налоговой нагрузкой. Существуют и другие факторы, оказывающие иногда решающее влияние на выбор режима налогообложения. Основные из них представлены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Показатели налоговой нагрузки при применении различных режимов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Факторы** | **Общий режим** | **УСН** |
| Ведение бухгалтерского учета | Обязательно в полном объеме | Обязательны ведение кассовых операций и бух. учет основных средств и нематериальных активов; требуется ведение бухгалтерского учета для выплаты дивидендов; |
| Оформление первичных документов | Обязательно в полном объеме | Обязательно, если объектом выбраны доходы за вычетом расходов |
| Ведение налогового учета | В рамках бухгалтерского учета - для всех налогов, отдельный учет - для налога на прибыль | Если объектом выбраны доходы, то учет только доходов; если объектом выбраны доходы за вычетом расходов, то учет и доходов, и расходов |
| Налоговая отчетность | Отчетность по всем налогам | Отчетность только по ЕН, НДФЛ и взносам в ПФР |
| Доходы | Для всех налогов (в основном) - по методу начисления; для НДС - как по отгрузке, так и по оплате | Только кассовым методом; авансы включаются в состав доходов |
| Расходы | В бухгалтерском учете - на основании ПБУ 10/99; в налоговом учете - согласно главе 25 НК РФ; расходы определяются методом начисления | Если объектом выбраны доходы, то ведение бухгалтерского учета необязательно; если объектом выбраны доходы за вычетом расходов, то учет расходов ведется согласно ст. 346.16 НК РФ; расходы определяются кассовым методом |
| Возможность быть плательщиком НДС | Актуально, если клиент не работает с населением; неактуально при реализации товаров населению | Неактуально при реализации товаров (работ, услуг) населению и клиенту, работающему с населением и по УСН |
| Высока доля расходов на оплату труда в общем объеме затрат | Увеличивается размер НДС, уплачиваемый в бюджет; высока доля ЕСН | Возможно уменьшение оплаты ЕН (до 50%) из-за увеличения доли взносов в ПФР |
| Пособие по временной нетрудоспособности | По установленным нормам выплачивается из средств работодателя и ФСС РФ; | Если объектом выбраны доходы, то ЕН может быть уменьшен без ограничений на размер выплаченного пособия, превышающего 1 МРОТ |
| Порядок включения в состав расходов стоимости основных средств (ОС) | Путем начисления амортизации:- бухгалтерском учете - согласно ПБУ 6/01;-в налоговом учете - согласно ст. 258 НК РФ | Расходы уменьшают налогооблагаемую базу в момент их ввода в эксплуатацию, кроме приобретенных до перехода на УСН; |
| Реализация ОС, приобретенных после перехода на УСН, до истечения 3 лет | Негативных последствий не влечет | Необходимо пересчитать налоговую базу и дополнительно заплатить налоги и пени |
| Убыток, полученный до перехода на УСН | Уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль | Не уменьшает налогооблагаемую базу по ЕН |
| НДС по приобретаемым товарам | Принимается к вычету НДС | При исчислении ЕН включается в состав расходов |

В табл. 1.5 приведены результаты анализа различий в налогообложении по общей системе налогообложения и ЕНВД.

Таблица 1. 5

Анализ различий в налогообложении

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Общая система налогообложения | Единый налог на вмененный доход |
|  | Для юридических лиц | Для предпринимателя без образования юридического лица | Для юридических лиц | Для предпринимателя без образования юридического лица |
| Уплачиваемые налоги | - налог на прибыль | - налог на доходы физических лиц | - единый налог | - единый налог |
| - ЕСН- налог с продаж- налог на имущество |
| - НДС | - Не признаются плательщиками НДС, за исключением уплаты НДС при ввозе товаров в РФ. |
|  |  | - налог на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных не в рамках предпринимательской деятельности- налог на имущество, используемое не в рамках предпринимательской деятельности |
| - налог на доходы физических лиц (как налоговый агент)- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование по выплатам работникам |
| - | - страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за ПБОЮЛа в виде фиксированного платежа | - | - страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за ПБОЮЛа в виде фиксированного платежа |
|  | Сумма единого налога уменьшается на сумму страховых взносов. При этом сумма налога не может уменьшаться более чем на 50 % (п. 3 ст. 346.21 НК РФ) (если объект обложения – доходы). |
| - иные налоги и сборы в соответствии |
| Общие обязанности | Единый порядок ведения кассовых операций.Единый порядок представления статистической отчетности.Обязанность исполнять функции налоговых агентов. |
| Налог / налоговая база | Налог на прибыль (доходы) | Единый налог на вмененный доход |
| доходы, уменьшенные на сумму произведенных расходов | 20 % | доходы, уменьшенные на сумму профвычета (ст. 221 НК) | 13 % | Ставка по России | 15% |
|  |  |
| Выбор объекта налогообложения | Только при упрощенной системе налогообложения | 1) Выбор объекта необходимо сделать до начала налогового периода, в котором впервые будет применена ЕНВД. Для этого в налоговый орган подается заявление (с 1 октября до 30 ноября). |
|  | 2) Для изменения объекта до начала применения ЕНВД, но после подачи заявления, необходимо до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые планируется применять ЕНВД, уведомить налоговый орган. |
| 3) Изменение объекта после начала применения ЕНВД в течение года невозможно (п. 2 ст. 346.14 НК РФ). |
| Порядок перехода на ЕНВД для созданных и вновь созданных организаций определен п. 2 ст. 346.13 НК РФ. |
| Переход на иную систему | Переход на ЕНВД и обратно осуществляется добровольно (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). |
| Налогоплательщики на ЕНВД не вправе до окончания налогового период перейти на общий режим налогообложения, за исключение определенных случаев (п. 3 ст. 346.13 НК РФ). |
| Если по итогам налогового (отчетного) периода- доход превысит 60 млн. руб.- остаточная стоимость ОС и НМА превысит 100 млн. руб.налогоплательщик считается перешедшим на общий режим (п.4ст.346.13НК РФ). Об этом необходимо сообщить в налоговый орган. |
| Налогоплательщик, перешедший с ЕНВД на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на ЕНВД не ранее, чем через 1 год после перехода с ЕНВД. |

Таким образом, налоговую оптимизацию можно определить как выбор оптимального сочетания правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего законодательства. Иными словами, это выбор между различными вариантами осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств, при этом целью является не снижение отдельных налогов, а увеличение доходов налогоплательщика после уплаты налогов[[7]](#footnote-7).

Современное налоговое законодательство предусматривает различные налоговые режимы, которые зависят от статуса налогоплательщика, места его регистрации и организационно-правовой формы, а также направлений и результатов его финансово-хозяйственной деятельности. В этом плане государство сделало большой шаг на встречу, предприятиям малого бизнеса предоставив им альтернативные варианты налогообложения в виде специальных налоговых режимов, достоинством которых является в значительной степени упрощённые требования к ведению налоговой отчётности.

При этом следует отметить, что государство достаточно эффективно борется с процессом налоговой оптимизаций на предприятиях, устраняя недостатки существующего законодательства, в том числе его несовершенство, сложность и противоречивость.

**1.2 Оптимизация налогообложения, как способ снижения налоговой нагрузки предприятия: методика и методы оптимизации**

В зависимости от периода времени, в котором осуществляется легальное уменьшение налогов, можно классифицировать налоговую оптимизацию как перспективную и текущую.

Перспективная (долгосрочная) налоговая оптимизация предполагает применение таких приемов и способов, которые уменьшают налоговое бремя налогоплательщика в процессе всей его деятельности. Перспективная налоговая оптимизация осуществляется в течение нескольких налоговых периодов и достигается, как правило, посредством правильной постановки на предприятии бухгалтерского и налогового учета, грамотного применения налоговых льгот и освобождений и др.

В то же время, текущая налоговая оптимизация предполагает применение некоторой совокупности методов, позволяющих снижать налоговое бремя для налогоплательщика в каждом конкретном случае в отдельно взятом налоговом периоде, например, при осуществлении той или иной операции путем выбора оптимальной формы сделки.

Комплексное и целенаправленное принятие налогоплательщиком мер, направленных на полное использование совокупности всех методов налоговой оптимизации (перспективная и текущая), составляет так называемое налоговое планирование.

При реализации конкретного способа минимизации налогового бремени необходимо придерживаться нескольких принципов:

- принцип разумности - разумность в налоговой оптимизации означает, что «все хорошо, что в меру». Применение грубых и необдуманных приемов будет иметь только одно последствие – применение штрафных санкций со стороны государства.

Схема налоговой оптимизации должна быть продумана до мелочей:

- нельзя упускать из виду ни одной малейшей детали;

- нельзя строить метод налоговой оптимизации на использовании зарубежного опыта налогового планирования и исключительно на пробелах в законодательстве;

- нельзя строить способ оптимизации налогообложения только на смежных с налоговым отраслях права (гражданском, банковском, бухгалтерском и т.д.);

- при формировании системы налогового законодательства РФ не учитывалась взаимосвязь и привязка налогового права к нормам и положениям других отраслей права[[8]](#footnote-8).

Налоговое законодательство реализуется практически в собственной правовой плоскости. Наиболее существенный отрыв произошел от сферы гражданского законодательства.

Так, согласно п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ[[9]](#footnote-9) «к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством». Иными словами, по общему правилу нормы гражданского права к налоговым правоотношениям не применяются. И это несмотря на то, что гражданское законодательство выступает основанием для большинства операций, порождающих обязанность по уплате налогов. Следовательно, порядок регулирования отношений с точки зрения гражданского законодательства и порядок регулирования тех же отношений установленный налоговым законодательством в целях налогообложения существенно различаются. Однако, согласно п.1 ст.11 Налогового кодекса РФ: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Иными словами, в ряде случаев фискальное содержание тех или иных терминов в российском законодательстве сохраняется;

- принцип комплексного расчета экономии и потерь - при формировании того или иного способа налоговой оптимизации должны быть проанализированы все существенные аспекты операции, а также деятельности предприятия в целом. Всестороннему анализу должны быть подвергнуты возможные последствия внедрения конкретного метода налогового планирования с точки зрения всей совокупности налогов. И при выборе метода налогового планирования необходимо учитывать требования иных отраслей законодательства (антимонопольного, таможенного, валютного и т.д.).

Например, при выборе места регистрации оффшорного предприятия необходимо учитывать существенные ограничения на вывоз капитала, перемещение товаров и денежных средств, введенные валютным и таможенным законодательством;

- при выборе способа налоговой оптимизации с высокой степенью риска необходимо учитывать ряд «политических» аспектов: состояние бюджета территории; роль, которую играет предприятие в его пополнении и т.д. Так, грамотное налоговое планирование операций между филиалами одного юридического лица может позволить существенно снизить налоговые платежи филиалов в местные бюджеты.

Однако необходимо быть готовым к тому, что резкое сокращение налоговых поступлений одного из наиболее крупных налогоплательщиков привлечет активное внимание местных контролирующих органов, на которых располагаются филиалы;

- при выборе способа налоговой оптимизации, связанном с привлечением широкого круга лиц необходимо руководствоваться правилом «золотой середины» - с одной стороны сотрудники должны четко представлять себе свою роль в операции, с другой, они не должны осознавать ее цель и мотивы. Соблюдение данного правила остро необходимо, например, в случаях применения метода налоговой оптимизации путем получения налоговых льгот, связанных с привлечением труда инвалидов. Так, практически фиктивно привлекаемые сотрудники-инвалиды должны в случае проведения налоговыми органами опроса подтвердить реальность своих трудовых отношений с предприятием. С другой стороны, излишняя осведомленность сотрудника может привести к утечке информации;

- при осуществлении налоговой оптимизации уделять пристальное внимание документальному оформлению операций - небрежность в оформлении или отсутствие необходимых документов может послужить формальным основанием для переквалификации налоговыми органами всей операции и, как следствие, привести к применению более обременительного для предприятия порядка налогообложения;

- при планировании метода налоговой оптимизации, ключевым моментом которого является несистематический характер деятельности, следует подчеркивать разовый характер операций - так, необходимо учитывать, что существенно повышает риск усиленного налогового контроля многочисленное проведение однотипных операций, результатом которого выступает налоговая экономия;

- принцип комплексной налоговой экономии (принцип многообразия применяемых способов минимизации налогов) - среди руководителей предприятий распространено мнение, что можно снизить налоговые платежи, используя одну «чудодейственную» схему. Однако, как показывает практика, наиболее эффективные результаты налоговая оптимизация приносит только при использовании всех методов в комплексе.

Существует несколько групп методов налоговой оптимизации[[10]](#footnote-10):

* разработка приказа об учетной политике для целей налогообложения;
* оптимизация через договор;
* специальные методы оптимизации;
* применение льгот и освобождений.

Рассмотрим их подробнее.

Формирование учетной политики предприятия следует рассматривать как один из важнейших элементов налоговой оптимизации. Квалифицированная проработка приказа об учетной политике позволит предприятию выбрать оптимальный вариант учета, эффективный и с точки зрения режима налогообложения. Значимость данного документа особенно возросла в связи с вступлением в действие Главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ. Дело в том, что впервые в системе российского налогообложения законодательно установлена самостоятельная учетная система - учет операций в целях налогообложения. В связи с этим при разработке учетной политики в целях налогообложения необходимо обратить внимание на ряд положений, таких как метод признания дохода в целях налогообложения, амортизации (метод начисления, выбор срока полезного использования объектов, применение повышающих коэффициентов), создание резерва по сомнительным долгам, работе с просроченной дебиторской задолженностью и др.

При оптимизации через договор необходимо провести анализ формы сделки, контрагентов, предмета и цены договора, установлении штрафных санкций. И на основании этого анализа сделать выбрать наиболее подходящих положений договора, что будет способствовать снижению налоговых платежей.

Специальные методы включают несколько подгрупп методов – метод замены отношений, метод разделения отношений, метод отсрочки налогового платежа, метод прямого сокращения объекта налогообложения и метод оффшора.

Использование льгот и освобождений предполагает использование льгот, которые закреплены в Налоговом Кодексе РФ или в законодательных актах в области налогообложения законодательных органов субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Рассмотрим некоторые схемы, используемые налогоплательщиками для оптимизации налоговых платежей. Данные схемы можно разделить на две группы.

«Простые» схемы, то есть схемы, реализация которых не требует целенаправленных затрат, а также оформления специальных документов или договоров. К данной группе следует отнести и те случаи, когда налогоплательщик вправе выбрать из двух и более вариантов периодичности уплаты налога или размера льготы (проценты или фиксированная сумма) и т.д. Ведь большинство предпринимателей решает вопрос об использовании той или иной схемы оптимизации еще на стадии планирования коммерческого проекта. Примеров применения таких схем много.

Так, многие руководители предприятий используют статус индивидуального предпринимателя для существенного сокращения выплачиваемых налогов, получая льготы, предоставленные Главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения», фактически заменяющим налог на доходы физических лиц, который должен выплатить предприниматель, извлекая при этом высокие не облагаемые налогом доходы при использовании оборотных средств руководимого ими предприятия. Следует отметить, что больше всего нарушений и спорных моментов приходится не на сами схемы оптимизации (как правило, юридически они построены грамотно), а на сопроводительные условия данной схемы, например использование льгот, предоставляемых малым предприятиям, довольно часто сопровождается фальсификацией количества работников организации. Наличие такой фальсификации автоматически делает такую схему нелегитимной.

«Сложные» схемы, требующие для их реализации материальных затрат, например по их обслуживанию, составлению специальных документов, договоров, с помощью которых реально имеющиеся правоотношения заменяются другими, что влечет за собой частичное или полное избежание уплаты налогов и сборов (замена заработной платы страхованием жизни работников и т.д.). К данной группе относятся также схемы по изменению налоговой юрисдикции, проще говоря, использование оффшорных зон.

Как показывает практика, на новый порядок уплаты налога почти сразу находится несколько способов минимизации и уклонения от уплаты. Объясняется это тем, что над разработкой налоговых законов трудятся десятки человек, а над схемами минимизации сотни тысяч, причем не с самой худшей подготовкой и образованием.

Следует отметить, что использование некоторых льгот предполагает возможность создания «серых» схем оптимизации. Законными их не назовешь, так как при их реализации появляются неучтенные наличные денежные средства, которые используются в личных корыстных интересах лиц, участвующих в данной схеме, но и незаконной ее назвать трудно, так как при правильной организации схема выглядит юридически безупречно.

Такой схемой является возможность пользования льготой по налогу на прибыль, предоставляемой некоторыми субъектами Российской Федерации, лицами при перечислении средств на благотворительные цели.

Суть льготы заключается в уменьшении суммы налога на прибыль, зачисляемого в бюджет субъекта Российской Федерации, на величину фактически произведенных затрат в случае перечисления этой суммы, например, на поддержку детских спортивных сооружений, лечение инвалидов, подвергшихся радиационному воздействию, и т.д.

После перечисления спонсорских средств, засчитываемых как часть налога на прибыль, часть средств (от 15 до 70%) возвращается инвестору в виде наличных денежных средств[[11]](#footnote-11). Для этого организация, которой перечисляются средства, завышает затраты, произведенные на благотворительную целевую деятельность.

В качестве примера оптимизации налога на доходы физических лиц (ставка которого установлена в размере 13%, что устраняет прежнюю практику прогрессивного налогообложения) можно привести возможности, предоставляемые ст.219 и ст. 220 Налогового Кодекса РФ в части льгот, касающихся лечения граждан, а также использования права на получение имущественного налогового вычета.

Конечно, проанализированные способы оптимизации налогообложения являются далеко не исчерпывающими. Многие налогоплательщики используют иные способы. Некоторые изобретают свое ноу-хау в этой области.

Завершая обсуждение данного вопроса, отметим, что одним из методов налоговой оптимизации И.И. Кучеров называет «уменьшение объекта налогообложения», то есть «снижение размера объекта, подлежащего налогообложению. Например, налогоплательщик может снизить свою активность в получении доходов, стремясь избежать обложения подоходным налогом по наивысшей ставке налогообложения»[[12]](#footnote-12). С нашей точки зрения, уменьшение предпринимательской активности не является методом налоговой оптимизации.

Схематически способы налоговой оптимизации можно представить в виде схемы (рис.1.2.)

Налоговая оптимизация

Текущая

Перспективная

Разработка приказа об учетной политике для целей налогообложения

Оптимизация через договор

Специальные методы оптимизации

Применение льгот и освобождений, прямо предусмотренных законом

Метод замены отношений

Метод разделения отношений

Метод отсрочки налогового платежа

Метод прямого сокращения объекта налога

Метод оффшора

Рис. 1.2 Способы налоговой оптимизации

# Методы оптимизации налогов

# Самые популярные методы оптимизации налогообложения:

1. Метод замены отношенийосновывается на использовании в целях налоговой оптимизации такой организационно-правовой формы ведения бизнеса, в отношении которой действует более благоприятный режим налогообложения. Так, например, включение в бизнес-схему «инвалидных» компаний — имеющих льготы как общества инвалидов или имеющих долю инвалидов в штате более определенного уровня - позволяет экономить на прямых налогах.

2. Метод изменения вида деятельности налогового субъекта предполагает переход на осуществление таких видов деятельности, которые облагаются налогом в меньшей степени по сравнению с теми, которые осуществлялись. Примером использования этого метода может служить превращение торговой организации в торгового агента или комиссионера, работающего по «чужому» поручению с «чужим» товаром за определенное вознаграждение, или использование договора товарного кредита - из соображений более легкого учета и меньшего налогообложения.

3. Метод замены налоговой юрисдикции заключается в регистрации организации на территории, предоставляющей при определенных условиях льготное налогообложение. Выбор места регистрации (территории и юрисдикции) важен при условии неоднородности территории. Когда каждый регион страны наделен полномочиями по формированию местного законодательства и на этом поле субъекты обладают некоторой свободой, каждая территория использует эту свободу по-своему. Отсюда различия в размере налоговых отчислений.

Разработка стратегии развития компании подразумевает возможную организацию аффилиационных структур во внешних зонах сминимальным налоговым бременем (офшор).

При выборе места регистрации ориентируются не только на размер налоговых ставок.При небольших налоговых ставках законодательством обычно устанавливается расширенная налоговая база, что в конечном итоге может привести к обратному эффекту — повышению налоговых платежей. Если небольшая налоговая ставка жестко привязана к единице результата деятельности, то налоговое планирование становится практически невозможным.

4. Переход организации на упрощенную систему налогообложения[[13]](#footnote-13).

# Налоговое планирование организации основывается на трех подходах к минимизации налоговых платежей:

# - использование льгот при уплате налогов;

# - разработка грамотной учетной политики;

# - контроль за сроками уплаты налогов (использование налогового календаря).

# Однако прежде чем выбрать тот или иной способ учета, организации необходимо обосновать свой выбор с помощью расчетов налогов, величина которых зависит от альтернативного способа учета, и убедиться в правильности сделанного выбора. Это поможет фирме избежать проблем с налоговыми инспекторами.

«Легальное» или «законное» уклонение от уплаты налогов - весьма сложное явление, в котором находят свое отражение многие проблемы и противоречия современных рыночных экономических систем. Так, по некоторым оценкам, в России от 20 до 40% и более всех налоговых поступлений «теряется» из-за применения предпринимателями современных методов оптимизации налогов. Консультирование предпринимателей и руководителей достаточно крупных компаний по вопросам легального уклонения от налогов превратилось в последние годы в процветающую самостоятельную отрасль бизнеса, охватывающую сотни мелких юридических фирм и тысячи частнопрактикующих экспертов из числа экономистов или юристов. Для предпринимателей и организаций же налоговая оптимизация с использованием легальных методов это реальная возможность уменьшить размер налоговых платежей и, следовательно, налоговую нагрузку на предприятие. Что, как правило, улучшает их финансовое состояние и способствует развитию, как отдельным субъектам, так и экономики в целом[[14]](#footnote-14).

Анализ оптимизации налогообложения.

На первом этапе анализа важно проверить правильность определения объекта налогообложения, налогооблагаемую базу и её составляющие элементы:

1. установить случаи и причины занижения объектов налогообложения, виновных лиц, допустивших искажение налогооблагаемых баз;
2. определить экономические санкции, потери и убытки для предприятия; правильно отразить налоги и др. обязательные платежи в бухгалтерском и налоговом учёте; выявить случаи, причины и виновников, допустивших несвоевременную уплату налогов в бюджет и суммы финансовых санкций за несвоевременность выплат в бюджет;
3. разработать меры по улучшению расчётно-платёжной дисциплины и другой экономической работы по налогообложению.

Следует отметить, что отсутствие системного подхода к исследованию различных факторов на налоги и сборы не позволяет проводить комплексный и глубокий анализ налогообложения. При проведении факторного анализа налогообложения важно определить и оценить влияние различных факторов на обязательные платежи в бюджет, и рассчитать влияние налогов на результаты хозяйственной деятельности предприятия[[15]](#footnote-15).

С учётом специфики предприятий отрасли следует подробнее проанализировать динамику налогов, уплачиваемых из выручки от реализации товаров.

Сумма налогов и др. обязательных платежей рассматривается как функция зависимости величины налоговой базы, величины льготы по налоговой базе, ставки обязательного платежа, льгот по ставке и по сумме обязательного платежа. Такая зависимость выражается формулой:

Н = (НБ - Лнб) × (НС - Лнс) - Ли, (1)

Где Н - сумма налогов и других обязательных платежей; НБ - величина налоговой базы; Лнб - льгота по налоговой базе; НС - ставка налогов и др платежей; Лнс - льгота по ставке обязательного платежа; Лн - льгота по сумме налогов и сборов.

Влияние величины налоговой базы, ставки налога, налоговых льгот на налоги и сборы можно определить при помощи приёма цепных подстановок. Далее необходимо изучить влияние на изменение суммы обязательных платежей в бюджет в разрезе отдельных групп налогов следующих факторов: величины налоговой базы, ставки налога.

Факторная модель:

i = HEi × HCi /100 (2)

Тогда уровень влияния факторов первого порядка можно будет рассчитать, используя приём абсолютных разниц:

ΔНi = ΔНБi × НСi0 /100 ΔНi = ΔНБi1 × ΔНСi / 100 (3)

Влияние факторов второго и последующих порядков определяется формулой:

ΔН (хi) = ΔНБi(хi) × ΔНСi0 /100 (4)

Вместе с тем можно выделить внутренние факторы, влияющие на отдельные налоги: переоценка долгосрочных активов; использование нелинейных методов начисления амортизации и специальных коэффициентов; выбор порядка списания расходов будущих периодов; создания резервов.

Возникает необходимость изучения налоговой нагрузки (в соответствии с табл.1.6).

Таблица 1.6

Показатели для анализа налоговой нагрузки

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Формула расчёта | Условные обозначения | Экономическая сущность |
| 1. Коэффициент налогоёмкости выручки от реализации товаров | Кв = Нв / ВР | Нв– налоги уплачиваемые из выручки от реализации товаров | Характеризует, какую долю занимают налоги из выручки в этом показателе. |
| 2. Коэффициент налогоёмкости издержек обращения | Ки = Ни / Ио | Ни - налоги, включающие в себя издержки обращения; Ио – сумма издержек обращения. | Характеризует, какую долю составляют социальные и ресурсные платежи. |
| 3. Коэффициент налогообложения прибыли | Кп = Нп / П | Нп- налог на прибыль; П – прибыль.. | Показывает, какую долю занимает налог на прибыль в прибыли предприятия. |
| 4. Коэффициент налогообложения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия | Ко = Но / По | Но – налоги, уплачиваемые за счёт прибыли остающейся на предприятии; По - прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия. | Показывает, какую долю занимают налоги, уплачиваемые за счёт прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. |

Источником для изучения относительной налоговой нагрузки предприятия могут служить: справка о платежах в бюджет и внебюджетные фонды, форма 2 «Отчёт о прибылях и убытках», налоговые расчёты.

Для проведения анализа относительной налоговой нагрузки рассчитываются следующие показатели:

1. общие аналитические коэффициенты относительной налоговой нагрузки:
* коэффициент налогоёмкости выручки от реализации товаров;
* коэффициент налогоёмкости издержек обращения;
* коэффициент налогообложения прибыли;
* общая величина относительной налоговой нагрузки с учётом косвенных налогов и без учета косвенных налогов;
* интегральный показатель относительной налоговой нагрузки;
	1. частные аналитические коэффициенты с учётом отраслевой специфики торговых предприятий:
* доля налогов, уплачиваемых из выручки от реализации товаров в товарообороте в действующих и сопоставимых ценах;
* доля налогов, уплачиваемых из выручки от реализации товаров в добавленной стоимости.

Для расчета общей величины относительной налоговой нагрузки используется формула[[16]](#footnote-16):

НН = Σ Нн / ДС × 100, (5)

Где Нн - сумма начисленных налогов и сборов; ДС - добавленная стоимость.

Интегральный показатель относительной налоговой нагрузки:

НН = Σ Ннi / к, (6)

Где Ннi - налоговая нагрузка на отдельные показатели; к - количество изучаемых показателей.

При изучении путей оптимизации налогообложения переходят к изучению налоговых стимулов. На данном этапе необходимо изучить и дать оценку общей величины налоговых стимулов, а также отдельных видов налогового стимулирования. Использование показателей на практике позволит наиболее полно оценить влияние налоговых стимулов на:

1. отдельные группы налогов;
2. налоговую нагрузку предприятия;
3. результат хозяйственной деятельности.

Оценивая влияние налоговых стимулов на перечисленные выше показатели необходимо исходить из сущности налоговых льгот, отсроченных налогов и государственных средств, не имеющих возвратный характер с точки зрения бухгалтерского учёта.

Налоговые льготы представляют собой средства предприятия. При их предоставлении сумма налогов подлежащих уплате в бюджет уменьшается, что положительно влияет на конечный результаты деятельности субъекта хозяйствования.

Отсроченные налоговые платежи для субъекта хозяйствования являются заёмными средствами. В связи с этим при предоставлении этого вида налоговых стимулов у предприятий сумма начисленных налогов остаётся прежней, уменьшается лишь сумма налогов, подлежащих уплате в бюджет. Это приводит к временному высвобождению денежных средств. Но в следующих периодах предприятию потребуется больше денежных средств, так как необходимо будет уплатить налоги текущего месяца и отсроченные налоги.

Считается целесообразным резервировать денежные средства. Это позволит своевременно рассчитаться с бюджетом по текущим и отсроченным налогам. На налоговую нагрузку и результаты хозяйственной деятельности, отсроченные налоги не оказывают влияние, а только на сумму уплачиваемых впоследствии налогов. За последние годы ООО «Сокольский хлебокомбинат» налоговые льготы, отсрочка, рассрочка налоговых платежей не предоставлялись. Следующим этапом анализа является анализ задолженности по обязательным платежам в бюджет. Задолженность изучается в динамике по предприятию в целом, по видам обязательных платежей в бюджет и видам задолженности[[17]](#footnote-17). Для оценки задолженности перед бюджетом необходимо определить её удельный вес добавленной стоимости (реализованных торгов, надбавках, в сумме краткосрочных обязательств) в общей сумме кредиторской задолженности предприятия.

Далее следует перейти к комплексной оценке налогообложения предприятия с точки зрения оптимальности.

Суть её состоит в улучшении темпов налогов и сборов и темпов развития основных показателей хозяйственной деятельности, оценке соотношения прямых и косвенных налогов, исполнения обязательств перед бюджетом, оценке стабильности финансового состояния с точки зрения налогообложения.

Кио = Σ (Ну / нн) × 100, (7)

Где Ну - сумма уплачиваемых обязательных платежей; нн - сумма начисленных налогов.

Для учёта издержек фирмы по соблюдению налогового законодательства и оценки их влияния на финансовое состояние используется коэффициент стабильности финансового состояния с учетом налогового фактора.

К = Рп / Рд, (8)

Где Рп - финансовый результат предприятия после внесения изменений в налоговое законодательство, Рд- финансовый результат предприятия до внесения изменений в налоговое законодательство.

Этот коэффициент характеризуется относительно улучшения или ухудшения финансового состояния предприятия в связи с изменением налогового законодательства.

Если коэффициент финансового состояния с учетом налогового фактора больше единицы, то изменение налогового порядка не оказывает воздействия на финансовое состояние предприятия, так как оно улучшается.

Если коэффициент равен единице, изменение налогового порядка не отражается на состоянии предприятия.

Если коэффициент менее единицы, то из-за влияния изменений законодательства ухудшается финансовое состояние предприятия.

В завершение анализа налогообложения следует изучить и обобщить резервы оптимизации налогообложения. От размеров налоговых ставок и сумм уплачиваемых налогов зависит размер чистой прибыли предприятия.

Для выявления и подсчёта резервов оптимизации налогов необходимо изучить влияние отдельных групп налогов на формирование финансового результата предприятия.

Существует насколько групп обязательных платежей в бюджет.

1. Налоги, находящиеся «внутри» издержек обращения (земельный и экологический налог). Изменение таких налогов приводит к снижению издержек обращения. Эффект от минимизации таких налогов есть, но при этом увеличивается налог на прибыль.
2. Налоги, находящиеся «над» издержками обращения (НДС, акцизы).
3. Налоги, находящиеся «вне» издержек обращения (налог на прибыль). Возможно увеличение налогов «внутри» издержек обращения, но эффект от минимизации есть.
4. Налоги, уплачиваемые из чистой прибыли. Для этих налогов следует устремиться к уменьшению ставки налогооблагаемой базы.

Комплекс мер по налоговой оптимизации должен быть направлен на максимальное увеличение доходов, остающихся в распоряжении предприятия, а не на поиск способов уклонения от налоговых обязательств.

В целом все методики определения налоговой нагрузки на налогоплательщиков различаются использованием того или иного количества налогов, включаемых в расчет, а также определением базового показателя деятельности предприятия, который берется за основу при соотнесении с суммой уплаченных налогов. Так же многие методики ставят своей целью предложить универсальный показатель налоговой нагрузки, позволяющий сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях, видах деятельности.

**Глава 2. Анализ налогообложения ООО «Сокольский хлебокомбинат»**

**2.1 Экономическая характеристика предприятия**

Сокольский хлебокомбинат был построен в 1971 году проектной мощностью 24 тонны хлеба/сутки, является оптово-торговым предприятием. В настоящее время предприятие выпускает 3 тонны/сутки ржаного хлеба и 2,8 тонны/сутки булочных изделий.

ООО «Сокольский хлебокомбинат» принадлежит Сокольскому районному потребительскому обществу и является юридическим лицом. Главной целью предприятия является организация выпуска продукции хлебопечения для удовлетворения потребностей пайщиков продукции потребительской кооперации и других граждан в товарах, продукции, работах, услугах, реализации на основе полученной прибыли социальных и экономических интересов членов трудового коллектива и интересов потребительского общества.

Виды деятельности комбината, согласно Положения, следующие:

- организация выпуска продукции хлебопечения для удовлетворения пайщиков и других граждан в продукции потребкооперации, работах, услугах;

- производство, приобретение, реализация любых товаров, работ, услуг, не запрещенных законодательством РФ;

- оказывает различные услуги предприятиям, организациям, учреждениям и выполняет их заказы по заявкам и договорам.

По объему выпуска продукции и типу производства хлебокомбинат относится к поточно-массовому.

Предприятие не занимается разработкой новых видов продукции, поэтому к стадиям жизненного цикла продукции, охватываемым деятельностью Хлебокомбинат, относятся производство и реализация.

Постановка основного и дополнительного сырья, оборудования, топлива, вспомогательных материалов производится сторонними организациями, с которыми заключаются договора на поставку.

Сокольский хлебокомбинат имеет свой магазин, который расположен на его территории. Магазин осуществляет торговлю свежим хлебом по более низкой цене. Также комбинат осуществляет выездную торговлю на собственном транспорте (имеется четыре автомашины) в большие деревни района и Костромскую область. Выручка от реализации продукции направляется на выплату заработной платы, пособий, материальной помощи рабочим и служащим.

Представим организационную структуру предприятия на рис. 1.1

Директор

Заведующий

производством

Отдел

кадров

Инженер по

снабжению

Менеджер

Лаборатория

Основное производство

Четыре бригады

Заведующий складом

(кладовщик)

Экспедиция

Механическая

группа

Главный

инженер

Экономист

Бухгалтер

Кассир

Главный

бухгалтер

Рис.1.1 Организационная структура управления предприятия

В состав бухгалтерии входит главный бухгалтер, экономист, кассир и бухгалтер. Отдел кадров представляет один специалист.

В подчинении у главного инженера находятся вспомогательные службы: слесаря - наладчики (5 человек), кочегары (4 человека), водители (4 человека), электрик, грузчики сырья (2 человека), грузчики готовой продукции (2 человека), кладовщик, уборщицы (5 человек), прачка.

Заведующий производством является ответственным за лабораторию, в состав которой входит технолог и лаборант, и за основное производство. В ее подчинение находится заведующая складом. В состав производственной бригады входят: бригадир, пекарь, мукосей, укладчик и 2 машиниста. В результате состав производственных бригад - 24 человека. ООО «Сокольский хлебокомбинат» работает круглосуточно, в три 8-часовые смены. Первая смена начинает работать с 22 часов до 6 утра, вторая - с 6 до 14 часов, третья - с 14 до 22 часов. Кондитера (5 человек) работают в две смены: с 22 часов до 6 утра и с 6 до 14 часов. Такой график работы обусловлен требованиями рынка. Первая продукция готова к 24 часам, в 4 часа утра начинается ее погрузка, а к 5 часам осуществляется завоз свежего хлеба в магазины района.

В состав экспедиции входят два экспедитора, в обязанности которых входит приемка хлеба из цеха и его отправка, и подчиняются они менеджеру.

Присущи ООО «Сокольскому хлебокомбинату» и общие проблемы хлебопекарной промышленности. Прежде всего, вызывает обеспокоенность состояние материально-технической базы. На комбинате прекращены и не проводятся работы по обновлению основных фондов. Оборудование изнашивается, замена его не производится, и выходом пока служит использование резервных мощностей, образующихся за счет общего сокращения потребления хлеба.

Проблемой для комбината является несвоевременность платежей, большую долю в которых составляют расчеты за товары, работы и услуги.

Экономический потенциал предприятия проанализируем на основании данных, представленных в Приложении 1, 2 и 3 и составим табл. 2.1

Таблица 2.1

Показатели эффективности использования экономического потенциала ООО «Сокольский хлебокомбинат» за 2008-2009 гг., т. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | 2008г. | 2009г. | Изменения |
| **т. руб.** | **%** |
| 1. | Выручка от продажи товаров, продукции, т. руб. | 23701 | 23137 | -564 | 97,6 |
| 2. | Прибыль от продаж, т. руб. | 982 | 1311 | +329 | 133,5 |
| 3. | Прибыль до налогообложения, т. руб. | 1208 | 786 | -422 | 65,1 |
| 4. | Средняя стоимость активов, т. руб. | 9973,0 | 10663,0 | +690 | 106,9 |
| 5. | Средняя стоимость основных средств по первоначальной стоимости, т. руб. | 2211,5 | 2569,5 | +358 | 116,2 |
| 6. | Средняя стоимость оборотных средств, т. руб. | 8457 | 9109,5 | +652,5 | 107,7 |
| 7. | Средняя стоимость материально-производственных запасов, т. руб. | 704,5 | 552,5 | -152,0 | 78,4 |
| 8. | Среднесписочная численность человек | 91 | 92 | +1 | 101,6 |
| 9. | Фондоотдача основных средств, руб. | 10,7 | 9,0 | -1,7 | 84,1 |
| 10. | Фондоемкость основных средств, руб. | 0,09 | 0,11 | +0,02 | 122,2 |
| 11. | Рентабельность основных средств, % | 54,6 | 30,6 | -24,0 | 56,0 |
| 12. | Коэффициент оборачиваемости оборотных средств, об. | 2,8 | 1,54 | -1,26 | 55,0 |
| 13. | Коэффициент оборачиваемости материально-производственных запасов, об. | 33,6 | 41,9 | +8,3 | 124,7 |
| 14. | Рентабельность оборотных средств, % | 14,3 | 8,6 | -5,7 | 60,1 |
| 15. | Рентабельность активов, % | 12,1 | 7,4 | -4,7 | 61,1 |
| 16. | Производительность труда, т. руб./ чел. | 260,5 | 251,5 | -9,0 | 96,5 |
| 17. | Прибыль от продаж на одного работника, т. руб./чел. | 10,8 | 14,2 | +3,4 | 131,5 |
| 18. | Средняя заработная плата, руб. | 4014,7 | 4521,7 | +507,0 | 112,6 |

Вывод:

Анализ экономического потенциала предприятия за последние два года показал, что выручка от продажи основной продукции на предприятии снизилась на 564 т. руб., прибыль от продаж увеличилась, увеличились и издержки производства, что в конечном результате повлияло на налогооблагаемую прибыль, она в 2009г. по сравнению с 2008г. снизилась на 34,9%. Увеличились на предприятии внеоборотные активы. В связи с снижением выручки от реализации продукции, снизилась производительность труда, численность персонала возросла всего лишь на 1 человека. Низка на предприятии и рентабельность оборотных средств, в 2009г. она снизилась на 5,7%. Средняя заработная плата на предприятии выросла на 12,6% и составила 4521,7 т. руб. Что, несомненно, скажется на увеличении налогов предприятия.

В дальнейшем отметим, что рассматриваемое предприятие применяет общий режим налогообложения, в соответствие с этим возникает законодательно установленная необходимость уплачивать следующие налоги:

* Налог на добавленную стоимость. Представляет собой налог взимаемый с предприятий на сумму прироста стоимости на данном предприятии, исчисляемую в виде разности между выручкой от реализации товаров и услуг и суммой затрат на сырье, материалы, полуфабрикаты, полученные от других производителей, со стороны. Ряд товаров, работ, услуг, видов деятельности частично или полностью освобождаются от налога на добавленную стоимость. На хлебокомбинате применяется НДС в размере 10% и 18%.
* Налог на прибыль организаций. Это налог, взимаемый по определенным ставкам на основе налоговых деклараций организаций. Объектом налогообложения является валовая прибыль компаний за вычетом отдельных видов расходов, осуществляемых из прибыли, и скидок. Ставка налога на прибыль на предприятии равна 20%.
* Налог на имущество организаций, является налогом, взимаемым с юридических лиц, просчитывается исходя из стоимости имущества. Ставка 2,2%.
* Транспортный налог. Налог с лиц, на которых зарегистрировано транспортное средство, признаваемое объектом налогообложения. Налогом облагают автомобили, мотоциклы, автобусы, самолеты, яхты и другие транспортные средства, зарегистрированные в порядке, установленном законодательством РФ.
* Единый социальный налог. Налог, взимаемый с предприятий и организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, а также по авторским договорам.

В связи с тем, что с 1 января 2010 года глава 24 НК РФ утратила силу, исчезла необходимость, стоявшая перед организацией, уплачивать ЕСН. Вместе с тем, вступивший с 1 января 2010 года в отдельных частях ФЗ «О страховых взносах в пенсионный фонд Российской федерации, фонд социального страхования Российской федерации, федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», возникла необходимость производить отчисления в вышеперечисленные фонды.

В прочие налоги на предприятии входят также земельный налог и налог за загрязнение окружающей среды. Причем необходимо отметить, что если первый налог относится на издержки производства, то налог за загрязнение окружающей среды предприятие платит из прибыли, так как все выбросы в окружающую среду на предприятии считаются сверхнормативными.

Помимо этого организация является налоговым агентом, в связи с этим на неё возлагаются государством, обязанности по определению суммы налога на доходы физических лиц по каждой выплате денежных средств или иному получению дохода.

**2.2 Особенности налогового учета на предприятии**

Предприятия и организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. Исходя из этого, учётная политика организаций утверждается приказом на один год.

Бухгалтерский и налоговый учёт на предприятие ведётся бухгалтерией, используя при этом типовой план счетов утверждённый законодательно. Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях. Хозяйственные операции оформляются типовыми нормативно закреплёнными первичными документами, а также формами, разработанными фирмой самостоятельно (ведомость начисления амортизационных отчислений, учёта основных средств, отчёт о движении ГСМ) утверждённых приказом об учётной политике организации.

Налоговый учёт ведётся на основании данных бухгалтерского учёта, скорректированных в соответствии с требованием налогового учёта в сводной таблице, разработанной фирмой самостоятельно.

В бухгалтерском и налоговом учёте доходы и расходы учитываются методом начисления или как его иногда называют методом отгрузки[[18]](#footnote-18).

Основные средства, стоимость которых не превышает 20000 рублей, отражаются в бухгалтерском и налоговом учёте в составе материально-производственных запасов и списываются на расходы единовременно после ввода в эксплуатацию.

Амортизация основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте начисляется линейным методом, при этом амортизационная премия в налоговом учёте не применяется.

Списание материально-производственных запасов происходит по средней себестоимости.

Расходы будущих периодов в бухгалтерском и налоговом учёте списываются равномерно в течение периода, к которому относятся.

Резервы по сомнительным долгам и резервы по отпускам не создаются.

Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль рассчитываются исходя из фактической прибыли за отчётный квартал.

В состав прямых расходов, включаемых в себестоимость выполненных работ входят: стоимость материалов, затраченных на основное производство; сумма амортизационных отчислений основных средств производственного назначения, используемых непосредственно в процессе производства; сумма начисленной заработной платы основных производственных рабочих и инженерно-технических работников; сумма ЕСН, начисленного на фонд заработной платы.

Общехозяйственные расходы в течении месяца собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в конце месяца списываются в дебет счёта 90 «Продажи».

Учёт налога на имущество происходит в составе прочих расходов.

Прочие и внереализационные расходы в течение отчётного периода относятся на счёт 91 «Прочие доходы и расходы», здесь же учитываются реализация основных средств, покупных материалов и услуг техники.

Учетной политикой ООО «Сокольский хлебокомбинат» (Приложение 4) предусмотрено, что для целей налогообложения прибыли предоставление во временное пользование имущества является доходами и расходами, связанными с производством и реализацией продукции. Также в учетной политике предприятия установлено, что для целей налогообложения прибыли и убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на рынке ценных бумаг, не подлежат уменьшению налогооблагаемой прибыли и на следующий год не переносятся.

Регистры налогового учета ведутся в электронном виде с применением бухгалтерской программы 1С- Бухгалтерия, версия 7.

Программа «Документы ПУ 5» предназначена для формирования документов индивидуального учета страхователя, в соответствии с инструкцией по заполнению форм документов индивидуального учета в системе обязательного пенсионного страхования, утвержденной постановлением Правления ПФ РФ и подготовки их для сдачи в электронном виде в территориальный орган ПФ РФ.

Таким образом, исходя из показателей, используемых для определения принадлежности к тому или иному субъекту предпринимательства, следует, что данное предприятии относится к субъектам малого бизнеса, при этом, однако, которое из-за масштабов и специфики деятельности вынужденно применять общей режим налогообложения.

Несмотря на сложившуюся в последние несколько лет тенденцию к снижению результатов по осуществлению экономической деятельности, следует отметить, что руководство предприятия придерживается курса направленного на осуществление мероприятий в рамках налогового планирования[[19]](#footnote-19). К ним относятся такие как:

* применение метода списание основные средства, стоимость которых не превышает 20000 рублей, путём отражаются в бухгалтерском и налоговом учёте в составе материально-производственных запасов и списываются на расходы единовременно после ввода в эксплуатацию;
* использование специальных коэффициентов амортизации;
* применение линейного метода амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте.

Так же применение различного сертифицированного программного обеспечение в сфере налогообложения, говорит о том, что организация стремиться автоматизировать процесс налогообложения с целью повышения эффективности работы бухгалтерии и снижения возможных рисков, виной которым может послужить человеческий фактор.

**2.3 Анализ налогообложения предприятия**

Для анализа структуры и динамики налоговых платежей предприятия, необходимо определить на каком режиме налогообложения находиться предприятие и, исходя из этого и особенностей его деятельности, определить, какие налоги уплачивает предприятие. Данный анализ будет использован при дальнейшем расчете налоговой нагрузки предприятия.

Предприятие находиться на общем режиме налогообложения и в соответствии с этим исчисляет и уплачивает следующие налоги:

* налог на прибыль организаций;
* налог на добавленную стоимость;
* единый социальный налог;
* налог на имущество организаций;
* транспортный налог;
* налог за загрязнение окружающей среды;
* налог на доходы физических лиц.

На основании данных из деклараций по различным налогам (Приложения 5,6,7,8,9) составим структуру и динамику налоговых платежей и представим в табл.2.2:

Таблица 2.2

Структура и динамика налогов, уплачиваемых предприятием, т. руб.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид платежа | Сумма платежа, руб. | Изменения |
|  | **2008г.** | **2009г.** | **руб.** | **%** |
| 1.Единый социальный налог | 1135,8 | 1295,5 | + 159,7 | 114,1 |
| 2.Налог на имущество организаций | 33,5 | 32,2 | - 1,3 | 96,1 |
| 3. Транспортный налог | 2,1 | 2,3 | + 0,2 | 109,5 |
| 4. Земельный налог | 4,1 | 4,1 | 0 | 100 |
| 5. Налог за загрязнение окружающей среды | 18,0 | 19,2 | +1,2 | 106,7 |
| 6.Налог на доходы физических лиц | 584,2 | 637,0 | + 52,8 | 109,0 |
| 7.Налог на добавленную стоимость | 924,2 | 902,2 | - 22,0 | 97,6 |
| 8.Налог на прибыль организаций | 312,0 | 167,0 | - 145,0 | 53,5 |
| **Итого** | **3013,9** | **3059,5** | **+45,6** | **101,5** |

Представим удельный вес каждого налога в общей сумме наглядно, отдельно за каждый анализируемый год:



Рис. 2.1 Структура налогов, уплачиваемых предприятием за 2008г.

****

Рис. 2.2 Структура уплачиваемых налогов ООО «Сокольский хлебокомбинат» за 2009 год

В динамике структура налоговой нагрузки отдельно по каждому виду налогов за последние два года, выглядит следующим образом:



Рис. 2.3 Динамика уплачиваемых налогов за два последние года ООО «Сокольский хлебокомбинат»

Вывод:

Анализируя данные динамики уплачиваемых налогов, можно сделать вывод, что налоговые платежи в бюджет в 2009 году увеличились на 1,5 %. Это произошло за счет увеличения налогооблагаемой базы по некоторым налогам. В 2009 году ООО «Сокольский хлебозавод» снизил в связи с кризисом в стране объем выполненных работ. Увеличение единого социального налога (на 14,1%) и налога на доходы физических лиц (на 9%) связанно с увеличением фонда оплаты труда и изменением численности персонала. Налог на добавленную стоимость в 2009 году по сравнению с предыдущим годом снизился на 2,4 % за счет снижения объема предоставляемых услуг. Увеличение транспортного налога в 2009 году на 0,2 т. руб. произошло вследствие приобретения для нужд предприятия легкового автомобиля. За 2009г. предприятием уплачен налог на прибыль в сумме167,0 т. руб., что ниже предыдущего года на 145 т. руб., в связи со снижением на предприятии налогооблагаемой прибыли.

Показатель налоговой нагрузки предприятия имеет важное практическое значение и необходим при проведении мероприятий по оптимизации налогообложения. Его снижение является критерием успешности данных мероприятий.

Для расчета налоговой нагрузки предприятия применяются различные методики. Различие данных методик в том, какие показатели берутся для расчета (прибыль, выручка, добавленная стоимость и др.). Мы остановимся на двух из них. Где в качестве показателей выбираются прибыль (расчетная) и добавленная стоимость. Так как они наиболее точно отражают налоговую нагрузку на предприятие.

Для анализа налоговой нагрузки нам необходимы следующие данные: суммы, уплачиваемых налогов и финансовые показатели предприятия. Данные о налогах были приведены выше в табл. 2.1. Финансовые показатели деятельности предприятия взяты из первичной бухгалтерской документации и представлены в табл. 2.3:

Таблица 2.3

Финансовые показатели деятельности предприятия, т. руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2008г. | 2009г. | Изменения (+,-) |
| 1. Фонд оплаты труда, т. руб. | 4384,0 | 4992,0 | +608,0 |
| 2. Амортизация основных средств, т. руб. | 150,0 | 237,0 | +87,0 |
| 3. Чистая прибыль, т. руб. | 882,0 | 314,0 | - 568,0 |

На основании данных, приведенных в таблице 2.2, проведем расчет налоговой нагрузки на добавленную стоимость и прибыль (расчетную).

Добавленная стоимость показывает стоимость, созданную на предприятии. Она рассчитывается по формуле 2.1:

ДС=АОС+ФОТ+ЕСН+НПДС+ЧП(2.1)

где ДС – добавленная стоимость;

АОС – амортизация основных средств;

ФОТ – фонд оплаты труда;

ЕСН – единый социальный налог;

НПДС - налоги, выплачиваемые из добавленной стоимости;

ЧП – чистая прибыль.

Сделав расчеты по формуле (2.1) получаем:

ДС2008= 150,0+4384,0+1135,8+1878,1,0+882,0= 8429,9 т. руб.;

ДС2009=237,0+4992,0+1295,5+1764,0+314,0= 8602,5 т. руб.

Налоговая нагрузка на добавленную стоимость, созданную на предприятии рассчитывается по формуле (2.2):

ННдс=(ЕСН+НПДС)/ДС\*100% (2.2)

где ННдс – налоговая нагрузка на добавленную стоимость;

ЕСН – единый социальный налог;

НПДС - налоги, выплачиваемые из добавленной стоимости;

ДС – добавленная стоимость.

Для расчета налоговой нагрузки исключим НДФЛ.

Произведем расчет налоговой нагрузки по формуле (2.2):

ННдс2008 = (1135,8+1293,9)/8429,9 \*100% =28,82%;

ННдс2009 = (1295,5+1127,0)/ 8602,5\*100% = 28,16%.

Проанализировав данные о налоговой нагрузке на добавленную стоимость, можно сделать вывод о том, что налоговая нагрузка за последние два года находится на уровне оптимального значения. Среднее значение этого показателя по России при традиционной системе налогообложения равно 25-30%. В 2009 году произошло увеличение налоговой нагрузки за счет увеличения добавленной стоимости (увеличился фонд заработной платы) и снижения налогооблагаемой выручки (увеличилась себестоимость производимой продукции).

Простейшим критерием для определения целесообразности перехода на иную систему налогообложения может являться доля налоговых платежей, взимаемых при общей системе, в валовой выручке.

Она определяется по формуле (2.3):

ННвр = НП/ВР\*100%(2.3)

где ННвр – налоговая нагрузка на валовую выручку;

НП – налоги, уплаченные предприятием;

ВР – валовая выручка.

Произведем расчеты:

ННрс2008 = 2429,7/23701\*100% = 10,25%;

ННрс2009 = 2422,5/23137\*100% = 10,47%.

Полученные данные свидетельствуют о высокой налоговой нагрузке на валовую выручку предприятия. Причем в 2009г. эта нагрузка возросла в 1,02 раза.

В российской практике для организаций торговли такой налог составлял лишь 8,1% в 2009г и 7,0% в 2008г. Данные расчеты свидетельствует о том, что на анализируемом предприятии налоговая нагрузка выше, чем в среднем по России.[[20]](#footnote-20)

Наглядно разница в налоговом бремени между средними показателями по организациям России и Сокольского хлебокомбината представлена на диаграмме (рис. 2,4).



Рис. 2.4 Сравнительная характеристика налоговой нагрузки в среднем по предприятия оптовой торговли и Сокольского хлебокомбината

В дальнейшем проведем анализ налоговой нагрузки по коэффициентам налогоемкости и налогообложения. Для этого сгруппируем все налоги, которые уплачивает предприятие, в табл. 2.4

Таблица 2.4

Динамика и структура уплачиваемых налогов и платежей ООО «Сокольский хлебокомбинат» за 2008-2009гг., т. руб

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид платежа | Сумма платежа | Отклонения |
| 2008г. | 2009г. | по сумме | по уд. весу |
| сумма | уд. вес | сумма | уд. вес |
| 1. Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость товаров, в том числе: | 1722,1 | 57,2 | 1934,8 | 63,3 | +212,7 | +6,1 |
| 1.1 Социальные налоги и отчисления. | 1720,0 | 57,1 | 1932,5 | 63,2 | +212,5 | +6,1 |
| 1.2 Ресурсные налоги и отчисления. | 2,1 | 0,1 | 2,3 | 0,1 | +0,2 | 0 |
| 2. Налоги из выручки от реализации товаров, в том числе: | 924,2 | 30,7 | 902,2 | 29,5 | -22,0 | -1,2 |
| 2.1 НДС | 924,2 | 30,7 | 902,2 | 29,5 | -22,0 | -1,2 |
| 2.2 Другие обязательные налоги и платежи. |  |  |  |  |  |  |
| 3. Налоги, уплачиваемые из прибыли, в том числе: | 367,6 | 12,1 | 222,5 | 7,2 | -145,1 | -4,9 |
| 3.1 Налоги на прибыль. | 312,0 | 10,3 | 167,0 | 5,4 | -145,0 | -4,9 |
| 3.2 Имущественные налоги. | 37,6 | 1,2 | 36,3 | 1,2 | -1,3 | 0 |
| 3.3 Прочие налоги и платежи | 18,0 | 0,6 | 19,2 | 0,6 | +1,2 | 0 |
| **Всего** | **3013,9** | **100** | **3059,5** | **100** | **+45,6** | **100** |

Наибольший удельный вес в структуре налогов, уплачиваемых ООО «Сокольский хлебокомбинат» за последние два года, занимают социальные налоги (57,1% в 2008г. и 63,2% в 2009г.), а также налог на добавленную стоимость (соответственно 30,7% и 29,5%), остальные налоги в общей структуре занимают 12,2% в 2008г. и 7,3% в 2009г.

Из Приложения 3 возьмем данные для дальнейшего анализа существующей налоговой нагрузки на предприятие.

Таблица 2.5

Показатели эффективности работы предприятия за 2008-2009гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008г. | 2009г. | Изменения (+,-) |
| Выручка от реализации продукции, выполненных работ и услуг | 23701 | 23137 | -564 |
| Себестоимость проданных товаров, работ и услуг | 22719 | 21826 | -893 |
| Прибыль от продаж | 982 | 1311 | +329 |
| Прочие доходы | 6941 | 5499 | -1442 |
| Прочие расходы | 6715 | 6024 | -691 |
| Прибыль до налогообложения | 1208 | 786 | -422 |
| Чистая прибыль | 882 | 314 | -568 |

Анализ эффективности работы предприятия показал, что за 2009г. на предприятии получено прибыли от реализации продукции больше, чем в 2008г на 329 тыс. руб. Чистая же прибыль на предприятии в отчетном году снизилась на 568 тыс. руб. Возникает вопрос, что же повлияло на уменьшение финансового результата предприятия? Что бы частично ответить на его, проведем дальнейший анализ налогового бремени предприятия. Расчеты проведем, используя формулы, описанные выше в табл. 1.6 и сгруппируем в табл.2.6.

Таблица 2.6

Показатели налоговой нагрузки предприятия за 2008-20089гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Фактически за 2008г. | Фактически за 2009г. | Изменения (+,-) |
| 1. Коэффициент налогоёмкости выраженный от реализации товаров, %. | 2,63 | 3,90 | +1,27 |
| 2. Коэффициент налогоёмкости издержек обращения, %. | 5,01 | 5,94 | +0,93 |
| 3. Коэффициент налогообложения прибыли, %. | 25,83 | 21,25 | -4,58 |
| 4. Коэффициент налогообложения прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия, %. | 41,2 | 69,9 | +28,7 |
| 5. Налоговая нагрузка, % |  |  |  |
| - с учётом косвенных налогов; | 10,25 | 10,47 | +0,22 |
| - без учёта косвенных налогов. | 8,81 | 9,32 | +0,51 |
| 6. Доля налогов, уплаченных из выручки от реализации товаров в товарообороте: |  |  |  |
| - в действующих ценах, %; | 1,53 | 0,94 | -0,59 |
| - в сопоставимых ценах, %. | - | 0,92 |  |
| 7. Доля налогов, уплаченных из выручки от реализации товаров в добавленной стоимости, %. | 10,96 | 10,48 | -0,48 |

Вывод:

В динамике наблюдается рост коэффициентов налогоемкости выручки от реализации товаров на 1,27%, налогоемкости издержек обращения на 0,93%. Налоговая нагрузка с учетом косвенных налогов возросла на 0,22 %, налоговая нагрузка без учета НДС возросла на 0,51%.

Проанализировав полученные данные и сравнив их с данными приведенными Министерством финансов РФ о средней налоговой нагрузке по предприятиям оптовой торговли России (7% в 2008г и 8,1% в 2009г.) можно сделать вывод, что налоговая нагрузка на предприятие высокая. В связи с этим предприятию требуется провести мероприятия по налоговому планированию, которые будут направлены на снижение налоговой нагрузки, снижение налоговых платежей предприятия и, следовательно, улучшения финансового состояния предприятия, за счет высвобождения части финансовых ресурсов.

В дальнейшем рассмотрим информацию о задолженности предприятия перед бюджетом на конец 2009г. Данные возьмем из Приложения 2 и налоговых деклараций по каждому виду налогов.

Таблица 2.7

Динамика задолженности ООО «Сокольский хлебокомбинат» за 2008-2009гг., т. руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Налоги и другие платежи | Причитается по расчету | Перечислено в бюджет | Задолженность перед бюджетом на конец года |
|  | 2008г. | 2009г. | 2008г. | 2009г. | 2008г. | 2009г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость товаров, в том числе: | 1722,1 | 1934,8 | 1265,1 | 263,1 | 457,0 | 1671,7 |
| 1.1. Социальные налоги и отчисления. | 1720,0 | 1932,5 | 1263,0 | 261,5 | 457,0 | 1671,0 |
| 1.2. Ресурсные налоги и отчисления. | 2,1 | 2,3 | 2,1 | 1,6 | - | 0,7 |
| 2. Налоги из выручки от реализации товаров, в том числе: | 924,2 | 902,2 | 222,5 | 318,2 | 701,7 | 584,0 |
| 2.1 НДС | 924,2 | 902,2 | 222,5 | 318,2 | 701,7 | 584,0 |
| 2.2. Другие обязательные налоги и платежи. |  |  |  |  |  |  |
| 3. Налоги, уплачиваемые из прибыли, в том числе: | 363,5 | 222,5 | 363,5 | 116,9 | - | 105,6 |
| 3.1. Налоги на прибыль. | 312,0 | 167,0 | 312,0 | 101,0 | - | 66,0 |
| 3.2. Имущественные налоги. | 37,6 | 36,3 | 37,6 | 10,5 | - | 25,8 |
| 3.3 Прочие налоги и платежи | 18,0 | 19,2 | 18,0 | 5,4 | - | 13,8 |
| **Всего** | **3013,9** | **3059,5** | 1855,2 | 698,2 | 1158,7 | 2361,3 |

Вывод:

Анализ задолженности предприятия перед государством показал, что задолженность по налогам у предприятия к концу 2009г. возросла. Если на начало года предприятие должно было 1158,7 т. руб., то к концу года эта задолженность возросла в два раза.

**Глава 3. Пути оптимизации налогообложения ООО «Сокольский хлебокомбинат»**

В соответствии с принципами среднесрочного финансового планирования Министерством финансов Российской Федерации в 2007 году был впервые разработан документ, определяющий концептуальные подходы формирования налоговой политики в стране на трехгодичный плановый период 2008 – 2010 годов. Предлагаемые Минфином России мероприятия, предусматривающие изменение в 2008 – 2010 годах налогового законодательства, в части налогового администрирования, а также порядка исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов, отражены в Основных направлениях налоговой политики, и одобрены Правительством Российской Федерации в марте 2007 года.

Налог на доходы физических лиц в целом оправдал себя и не требует серьезных изменений. Принятое решение о взимании данного налога по ставке в размере 13% в целом до сих пор соответствует современным экономическим условиям. Вместе с тем, в действующий порядок применения этого налога, начиная с 2007г., были внесены некоторые корректировки, связанные с совершенствованием применения его отдельных норм.

В среднесрочной перспективе предполагается дальнейшее реформирование системы налоговых вычетов, предоставляемых физических лицам по налогу на доходы физических лиц.

По налогу на прибыль организаций вступили в силу следующие изменения в налоговое законодательство (нас интересуют только те изменения, которые непосредственно относятся к деятельности исследуемого предприятия).

Так, начиная с 2008г. организации получили право в полном размере уменьшать налоговую базу текущего года на сумму убытков, полученных в предыдущем году. Подобное решение, позволяющее в полном объеме переносить полученные в прошлом убытки на будущие периоды, позволяет не только повысить нейтральность данного налога по отношению к экономическим решениям налогоплательщиков, но и создать дополнительные стимулы к осуществлению долгосрочных инвестиционных.

С 1 января 2008 г. расширены возможности по отнесению на расходы сумм страховых взносов по добровольному личному страхованию работников. К расходам на оплату труда также относятся начисления, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров.

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

Предлагается обсудить целесообразность установления, начиная с 2011 года, отчетного периода по налогу на прибыль организаций продолжительностью 1 календарный год (т.е. совпадающего с налоговым периодом). При принятии такого решения ежемесячные авансовые платежи в течение года будут уплачиваться на основании финансового результата предыдущего года без ежемесячного или ежеквартального определения базы для расчета авансовых платежей.

Видится целесообразным вместо целого комплекса имущественных налогов: налога на землю, налога на имущество юридических лиц и налога на имущество физических лиц - введение единого налога на недвижимость для юридических и физических лиц.

Принимая во внимание значимость своевременного исчисления величины налоговой базы при различных режимах налогообложения, необходимо достоверное определение не только доходов, но и расходов. Для того чтобы признать расходы для целей налогообложения прибыли, они должны соответствовать ряду условий:

1) документальное подтверждение факта затрат;

2) связь затрат с хозяйственной деятельностью, направленной на получение дохода.

В п. 1 ст. 252 НК РФ используются такие термины, как «расходы», «обоснованные расходы», «документально подтвержденные расходы», «обоснованные затраты», «документально подтвержденные затраты», «экономически оправданные затраты», которые должны быть различны по своему содержанию. И хотя, как следует из абзаца 2 п. 1 ст. 252 НК РФ, к расходам относятся не все затраты, а лишь обоснованные и документально подтвержденные, но данное определение является неудачным и неточным. В данном случае, подобная «неточность» может быть преодолена конституционным истолкованием законодательной нормы или устранена, внесением поправок в п. 1 ст. 252 НК РФ[[21]](#footnote-21).

В тексте закона необходимо правильно употребить термины «расходы» (аналог «налоговой» себестоимости) и «затраты», а термин «экономически оправданные затраты» следует признать неконституционным и исключить из оборота за экономическую необоснованность и юридическую несостоятельность.

Кроме того, следует дать определение понятию «затраты», которое отсутствует.

Несмотря на периодическое совершенствование законодательной базы налогообложения прибыли, проблем с трактовкой понятий, соблюдением требований и осознанием необходимости налогового учета не становится меньше.

Это относится к оптимизации налоговой системы на уровне полномочий государства. Что же касается оптимизации налогообложения на уровне самого предприятия, то в данном случае к таким мероприятиям можно отнести - совершенствование учетной политики по налогообложению хлебокомбината.

В ходе анализа деятельности ООО «Сокольский хлебокомбинат» был выявлен ряд проблем, особенно в области налогообложения. Они связаны с тем, что предприятие, обеспечивая население района и области продуктом первой необходимости, действует на тех же условиях что и другие коммерческие организации. Администрация района ограничивает увеличение цены на хлебобулочные изделия, тем самым уменьшая плановую себестоимость услуг, реальная себестоимость которых гораздо выше. А предприятие платит налоги на общих условиях, тем самым ухудшая свое финансовое состояние. Надеяться на помощь государства руководству предприятия не приходится, поэтому необходимо рассчитывать только на мероприятия по налоговому планированию, чтобы снизить свою налоговую нагрузку, тем самым улучшить свое финансовое состояние, за счет высвобождения части финансовых ресурсов.

Осуществление налогового планирования на предприятии возможно с привлечением сторонних организаций или с помощью собственных сил. Это требует больших финансовых затрат и квалификации кадров. Что для данного предприятия практически невозможно. Поэтому перед нами стоит задача - разработать мероприятия по налоговому планированию, которые бы без дополнительных финансовых вложений могло бы использовать данное предприятие. Следовательно, не представляется возможным использование сложных схем налоговой оптимизации.

Основным инструментом налогового планирования выступает разработка приказа об учетной политике предприятия для целей налогообложения. Квалифицированная проработка приказа об учетной политике позволит предприятию выбрать оптимальный вариант учета, эффективный с точки зрения режима налогообложения. Значимость данного документа особенно возросла в связи с вступлением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ. Дело в том, что впервые в системе российского налогообложения законодательно установлена самостоятельная учетная система - учет операций в целях налогообложения. В связи с этим при разработке учетной политики в целях налогообложения необходимо обратить внимание на ряд положений. Таких как выбор метода признания доходов в целях налогообложения, метода начисления амортизации.

Налоговый кодекс предоставляет возможность выбора предприятию одного из двух методов признания доходов и расходов для целей налогообложения в отношении налога на прибыль организаций – метод начисления и кассовый метод. В ходе анализа приказа об учетной политике ООО «Сокольский хлебокомбинат» установлено, что выбран метод начисления. Для предприятия же выгодно применять кассовый метод. Но при этом п. 1 ст. 273 Налогового кодекса РФ установлен критерий – «если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал». Если соблюден данный критерий, то предприятие вправе использовать кассовый метод. При анализе бухгалтерской отчетности установлено, что предприятие удовлетворяет критерию, установленному п. 1 ст. 273 Налогового кодекса РФ, и может использовать кассовый метод. Применение кассового метода позволит установить соответствие между получением доходов, произведением расходов и возникновением налоговых обязательств по налогу на прибыль.

П. 1 ст. 259 Налогового кодекса РФ предоставляет возможность выбора метода начисления амортизации - линейным и нелинейным методом. Предприятием для удобства был выбран линейный метод начисления амортизации. С точки зрения наибольшей эффективности привлекателен нелинейный метод начисления амортизации, так как при его использовании списание стоимости имущества происходит быстрее, чем при использовании линейного метода. Возможность выбора метода начисления амортизации затруднена тем, что выбранный метод амортизации по каждому объекту применяется на протяжении всего срока начисления амортизации. Следовательно, его можно будет применять только для вновь приобретенного или созданного амортизируемого имущества. Хотелось бы обратить особое внимание на положение п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ, в котором указано что не относятся к амортизируемому имуществу объекты со стоимостью менее 20000 рублей. Их стоимость полностью относиться на расходы. Предприятию при приобретении имущества следует рассматривать возможность разбиения этого имущества на отдельные части, для того чтобы иметь возможность списать их стоимость сразу. А по составным частям, стоимость которых свыше 20000 рублей, выбрать нелинейный метод начисления амортизации, который должен быть закреплен в приказе об учетной политике предприятия для целей налогообложения.

В рамках совершенствования амортизационной политики, начиная с 2009 года, концептуально пересмотрен подход к начислению амортизации в налоговых целях. Кодексом для налогоплательщиков налога на прибыль организаций предусмотрена возможность отказа от пообъектного начисления амортизации и переход к начислению амортизации методом убывающего остатка по укрупненным амортизационным группам (пулам). При применении нелинейного метода начисления амортизации налогоплательщики получили возможность относить на расходы до 50 процентов первоначальной стоимости амортизируемого имущества в первую четверть срока его полезного использования. При этом у налогоплательщиков сохраняется право выбора одного из двух методов начисления амортизации.

Одновременно для основных средств, относящихся к 3 - 7 амортизационным группам, величина так называемой «амортизационной премии» (то есть, возможности относить на расходы текущего периода до начала начисления амортизации определенную долю расходов на приобретение или создание основных средств) была увеличена с 10 процентов до 30 процентов. Таким образом, при комбинации нелинейного метода начисления амортизации и амортизационной премии по 3 - 7 амортизационным группам налогоплательщики получили возможность относить на расходы основную часть стоимости приобретаемых основных средств, что является существенной льготой, оправданной во многих случаях в условиях высокой инфляции и отсутствия переоценки основных средств в целях начисления амортизации.

Общий анализ приказа об учетной политике предприятия для целей налогообложения показал, что недостаточно уделено внимания его детальной проработке и закреплению положений позволяющих осуществить дальнейшее применение мероприятий по налоговому планированию, в частности метода признания доходов и расход для целей налогообложения, выбора начисления амортизации, создании резервов, работы с просроченной дебиторской задолженностью, положений договорной политики предприятия, работы с поставщиками и потребителями услуг предприятия.

Вторым из видов мероприятий оптимизации налогообложения, относящимся к компетенции самого предприятия - это выбор системы налогообложения.

Предприятие не располагает льготами ни по каким - либо по налогам, но есть возможность их снизить или точнее заменить налогом, исчисленным при использовании упрощенной системы налогообложения (УСН), предусмотренной главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ[[22]](#footnote-22). Об эффективности УСН свидетельствует и тот факт, что, по заявлению Минфина России, на предприятия, работающие по УСН, приходится всего 6% налоговой нагрузки страны.

При применение УСН в соответствии с п. 1 ст. 346.11 организации освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Также организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Однако за предприятием сохраняется обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Также среди преимуществ применения УСН можно выделить и упрощенный порядок учета и отчетности.

Далее необходимо обратиться к табл. 2.2, чтобы определить какие налоги имеют наибольший удельный вес в общей сумме налоговых платежей предприятия. Таковыми являются единый социальный налог (37,7% и 42,3% в 2008 и 2009 гг. соответственно) и налог на добавленную стоимость (30,7и 29,5% в 2008 и 2009 гг. соответственно).

Для применения УСН организации необходимо соответствовать некоторым критериям. Для удобства анализа соответствия ООО «Сокольский хлебокомбинат» составим таблицу 3.1:

Таблица 3.1

Соответствие ООО «Сокольский хлебокомбинат» критериям по применению упрощенной системы налогообложения.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критерий по применению УСН | Данные по ООО «Сокольский хлебокомбинат» | Соответствие критерию, (+/-) |
| Доходы (по ст.248 НК РФ) за 9 месяцев не более 45 млн. руб. | Доходы за 9 месяцев – 17850,5 т. руб. | + |
| Средняя численность работников не более 100 человек | Средняя численность рабочих – 92 человека | + |
| Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не превышает 100 млн. руб. | Остаточная стоимость - 1481,0 т. руб. | + |
| Отсутствие филиалов и (или) представительств | Филиалов и представительств нет | + |

Из таблицы 3.1 следует, что ООО «Сокольский хлебокомбинат» соответствует основным критериям для применения УСН.

В дальнейшем рассчитаем два варианта применения УСН:

- когда в качестве объекта налогообложения выбраны доходы;

- и доходы, уменьшенные на величину расходов.

По ним применяются разные ставки – 6% и 15% соответственно. Рассчитать по каждому из них налоговую нагрузку и на основании этого сделать вывод о применении того или иного варианта.

Для расчетов выберем 2009 год. Так как единый социальный налог отменяется, но остаются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. За 2009 год они составили 695,5 т. руб. Доходы организации по всем видам деятельности за 2009г. составили 28636 т. руб., расходы – 27325 т. руб.

Рассчитаем вариант, в котором в качестве объекта налогообложения выбраны доходы. При этом ставка налога будет равна 6%.

Сумма налога рассчитывается, как произведение доходов на ставку налога. Н2009 = 28636\*6% = 1718,2 т. руб. Составим таблицу налоговых платежей предприятия:

Таблица 3.2

Налоговые платежи предприятия при применении УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, т. руб.

|  |  |
| --- | --- |
| Вид платежа | Сумма платежа, т. руб. |
| 1.Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование | 695,5 |
| 2. Налог, уплачиваемый по УСН | 1718,2 |
| 3. Транспортный налог | 2,3 |
| 4. Налог на доходы физических лиц | 637,0 |
| 5. Земельный налог | 4,1 |
| **Итого** | **3057,1** |

Из таблицы 3.2 следует, что общая сумма налоговых платежей организации по сравнению с применением общего режима налогообложения за аналогичный период снизилась с 3059,5 т. руб. до 3057,5 т. руб. (всего лишь на 0,1%).

Произведем расчет налоговой нагрузки, используя формулы (2.1) и (2.2):

ДСУСН1 = 237,0+4992,0+1718,2+ 1338,9= 8286,1т. руб.;

ННДСУСН1 = (695,5 +1724,6) / 8286,1 \*100%= 29,21%.

Из расчетов видно, что произошло уменьшение добавленной стоимости по сравнению с общим режимом налогообложения за аналогичный период на 316,4 т. руб., но вместе с тем налоговая нагрузка увеличилась на 1,05%.

Вывод:

Значит, переход на упрощенную систему по варианту, когда в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, в данном случае нерентабелен.

Произведем вариант расчета, при котором в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Налоговая база в данном случае рассчитывается, как разница между полученными доходами и произведенными расходами.

Налоговая база = 28636 - 27325 = 1311т. руб.

Н2009 = 1311\*15% = 196,7 т. руб.

Составим таблицу налоговых платежей предприятия:

Таблица 3.3

Налоговые платежи предприятия при применении УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы минус расходы, т. руб.

|  |  |
| --- | --- |
| Вид платежа | Сумма платежа, т. руб. |
| 1.Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование | 695,5 |
| 2. Налог, уплачиваемый по УСН | 196,7 |
| 3. Транспортный налог | 2,3 |
| 4. Налог на доходы физических лиц | 637,0 |
| 5. Земельный налог | 4,1 |
| **Итого** | **1535,6** |

Из таблицы 3.2 следует, что общая сумма налоговых платежей организации при применении УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы минус расходы, по сравнению с применением общего режима налогообложения за аналогичный период, снизилась с 3059,5 т. руб. до 1535,6 т. руб., т. е. на 1523,9 т. руб. или же на 49,8%.

Налог, полученный при доходах, в качестве объект налогообложения был бы равен 1718,2 т. руб., а при использовании в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов, получим налог равный 196,7 т. руб., что почти в девять раз меньше, чем во втором варианте при применении УСН.

Произведем расчет налоговой нагрузки, используя формулы (2.1) и (2.2):

ДСУСН2 = 237,0+4992,0+196,7+ 1338,9= 6764,6 т. руб.;

ННДСУСН2 = (695,5 +203,1) / 6764,6 \*100%= 13,28%.

Добавленная стоимость при применении УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы минус расходы, снизилась с 8602,5т. руб. при традиционной системе налогообложения до 8286,1 т. руб. при УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы и до 6764,6 т. руб., где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы минус расходы.

Налоговая нагрузка при применении УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы минус расходы, также снизилась на 14,88% по сравнению с традиционной формой налогообложения, и на 9,4% по сравнению с первым вариантом упрощенной системой налогообложения.

Вывод:

Анализ применения специальных режимов налогообложения показал, что наиболее эффективным для ООО «Сокольский хлебокомбинат» по итогам анализа за последний год является применение варианта УСН с выбором в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов.

Произведем сравнение налоговой нагрузке вторым способом - доля налоговых платежей, взимаемых при различных системах налогообложения, в валовой выручке.

Она определяется по формуле (2.3):

ННвр = НП/ВР\*100%(2.3)

где ННвр – налоговая нагрузка на валовую выручку;

НП – налоги, уплаченные предприятием;

ВР – валовая выручка.

Произведем расчеты:

ННрсУСН1 = 3057,1/23137\*100% =13,21%;

ННрсУСН2 =1535,6/23137\*100% = 6,63%.

Представим различные системы налогообложения на рис. 3.1, где в качестве объекта исследования выберем все три системы налогообложения в сопоставлении со средними данными по оптово-торговым предприятиям России.



Рис. 3.1 Сравнительная характеристика систем налогообложения, %

Вывод:

Анализ налоговой нагрузки показал, что при применении упрощенной системы налогообложения предприятие может реально снизить свою налоговую нагрузку. При этом затраты предприятия будут минимальными, упроститься система налогового учета предприятия. Предлагаемая система налогообложения имеет показатели, схожие с средними данными по оптово-розничным предприятиям России.

В пользу использования упрощенной системы налогообложения свидетельствует и тот факт, что с 1 января 2010г. заканчивается срок передачи всего имущества с баланса ООО «Сокольский хлебокомбинат» на баланс головного предприятия НОПО «Сокольское райпо», структурным подразделением которого является исследуемое предприятии. Поэтому основным плательщиком налога на имущество вновь станет Сокольский хлебокомбинат, следовательно, значительно возрастут платежи по данному налогу. И как следствие увеличиться налоговая нагрузка на предприятие, что негативно скажется на его финансовом состоянии. А применение УСН позволит свести платежи по налогу на имущество организаций к нулю, как было указанно выше, заменив его и некоторые другие налоги, имеющие значительный вес в структуре налоговых платежей предприятия и оказывающих существенную нагрузку на него, на один налог.

Несмотря на имеющиеся преимущества, следует обратить более пристальное внимание на проблемы и сложности, возникающие при применении УСН.

1. В связи с тем, что организации, применяющие УСН, не являются плательщиками НДС, существует риск потери клиентов, применяющих общий режим налогообложения.

2. Перечень затрат, учитываемых при применении УСН ограничен, и является закрытым.

3. У налогоплательщиков, применяющих УСН, возможны проблемы, связанные с признанием доходов, не являющихся выручкой от реализации и не признаваемых внереализационными доходами.

Предприятию потребуется изучить методические рекомендации по применению УСН, произвести необходимые расчеты на соответствие критериям на право применения упрощенной системы и потом следить за соответствие данным критериям, подать в установленный срок заявление о переходе на УСН в налоговый орган, в котором они зарегистрированы. Эти действия помогут предприятию оптимизировать систему налогообложения. Особо хотелось отметить недостатки в организации деятельности бухгалтерии. На предприятии отсутствуют специалисты со специальным налоговым образованием. Вследствие чего отсутствуют мероприятия по анализу налоговых платежей предприятия, выявления резервов по снижению налоговой нагрузки предприятия, мероприятия по оптимизации налоговой нагрузки предприятия. Присутствует незнание налогового законодательства в части применения отдельных льгот и специальных режимов налогообложения, которые позволяют реально уменьшить налоговые обязательства предприятия.

В октябре 2010г. на предприятие принят на работу специалист с высшим профессиональным образованием в качестве главного бухгалтера, поэтому есть уверенность, что при изучении им вопросов оптимизации налогообложения, будут сделаны определенные выводы и будут произведены определенные действия. Проведенные нами анализ и расчеты реально показывают возможности по снижению налоговой нагрузки и упрощении системы учета в целях налогообложения.

Применение мероприятий налогового планирования и оптимизации, как одного из его направлений, требует от организации дополнительной квалификации и серьезного подхода, так как ошибки в ведении налогового учета могут вызвать дополнительные расходы предприятия в виде штрафов и пени. За 2009 год предприятию было начислено 287 т. руб. налоговых санкций, что в конечном результате уменьшило чистую прибыль предприятия.

Также данные мероприятия следует применять в комплексе, потому что не существует одной схемы, которая бы позволила предприятию оптимизировать налоговую нагрузку. Поэтому необходимо руководству предприятия обратить внимание на квалификацию всех специалистов бухгалтерского и экономического отдела, организовав для них и себя в первую очередь курсы повышения квалификации. Как справедливо замечают опытные специалисты, наибольший эффект достигается при комплексе мер, даже самых незначительных, при этом предприятие подвергается минимальному риску применения налоговых санкций со стороны налоговых органов.

**Заключение**

Снижение налоговой нагрузки рассматривается как главный аспект налоговой реформы в Российской Федерации. Налоговая система Российской Федерации в настоящее время это одна из наиболее динамически развивающихся отраслей. Реформа по ее совершенствованию не завершается до сих пор. Главным событием в ней было создание и введение в действие Налогового кодекса Российской Федерации. Главными направлениями налоговой реформы было установление единой и стабильной налоговой системы в РФ, создание единой правовой базы, совершенствование налогового контроля. Особо из них всех выделялось снижение налоговой нагрузки путем введения более низких ставок по налогам.

Но как показывает практика, в России сохраняется достаточно высокий уровень налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Основная тяжесть налогового бремени ложиться на организации. По официальному расчету, опубликованному Минфином РФ, в России налоговая нагрузка на предприятия оптово-розничной торговли составляет в среднем по России 8,1%. Но это усредненный показатель. А реально на субъекты малого предпринимательства ложиться только 6% налоговой нагрузки, на остальные же организации приходиться 56,7%[[23]](#footnote-23). Это очень высокий показатель налоговой нагрузки. Таким высоким уровнем налоговой нагрузки можно объяснить естественное желание налогоплательщиков уменьшить налоговые платежи. Отрицательным явлением является процесс нелегального уклонения от уплаты налогов, который влечет за собой наложение ответственности, как налоговой, так и уголовной. Законным же является процесс оптимизации налогообложения через применение мероприятий, способов и методов налогового планирования.

В первой главе дипломной работы были рассмотрены теоретические аспекты системы налогообложения, в результате чего можно сделать следующие выводы:

На основании ст. 8 Налогового кодекса РФ налог - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.[[24]](#footnote-24)

Основная роль налогов в обществе и государстве - фискальная (от лат. fiscus - казна), собственно чему они используются как источник доходов - государственной казны, предназначенной для удовлетворения интересов общества и государства.

Общий режим налогообложения (для всех видов деятельности) предполагает уплату: федеральных налогов - НДС, акцизы, налог на прибыль, единый социальный налог; региональных - налог на имущество, транспортный налог; местных - земельный налог. Для каждого налога определена ставка, порядок и сроки уплаты.

К специальным налоговым режимам относятся:

упрощенная система налогообложения;

система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Уплата организациями единого налога предусматривает замену уплаты:

- налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

- налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

- единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Эффективность налоговой системы во многом определяется уровнем налогового давления на хозяйствующие субъекты. Существуют определенные границы налоговых изъятий, за пределами которых невозможна активная предпринимательская деятельность. Мировой опыт подсказывает, что государство должно ограничиваться 30 % изымаемых предпринимательских доходов, в противном случае оно неизбежно столкнется с таким негативными последствиями как: сокращение объемов производства; массовое банкротство, разрастание теневого сектора экономии[[25]](#footnote-25).

Вторая глава имеет прикладной характер, в ней дана оценка применяемой в ООО «Сокольский хлебокомбинат» системы налогообложения. Основной деятельностью предприятия является производство и реализация продукции хлебопечения. В ходе анализа бухгалтерской и налоговой документации предприятия, установлено, что на хлебокомбинате применяется общая (традиционная) система налогообложения.

На основании проведенных расчетов по двум методикам определения налоговой нагрузки было выявлено, что налоговая нагрузка предприятия выше среднего и оптимального значения, чем в среднем по предприятиям оптово-розничной торговли. Для анализа налоговой нагрузки были использованы такие показатели как общая сумма налоговых платежей, валовая выручка предприятия и добавленная стоимость, созданная на предприятии. Наиболее реально отражающим уровень налоговой нагрузки является добавленная стоимость, так как она показывает, какой процент добавленной стоимости изымается государством посредством налогообложения.

Анализ динамики уплачиваемых налогов показал, что налоговые платежи в бюджет в 2009 году увеличились на 1,5 %. Это произошло за счет увеличения налогооблагаемой базы по некоторым налогам. В 2009 году ООО «Сокольский хлебозавод» снизил в связи с кризисом в стране объем выполненных работ. Увеличение единого социального налога (на 14,1%) и налога на доходы физических лиц (на 9%) связанно с увеличением фонда оплаты труда и изменением численности персонала. Остальные налоги остались на прежнем уровне.

Анализ данных по налоговой нагрузке на добавленную стоимость показал, что налоговая нагрузка за последние два года находится на уровне оптимального значения. Налоговая нагрузка в 2008г. составила 28,82%, в отчетном году - 28,16%. Среднее значение этого показателя по России при традиционной системе налогообложения равно 25-30%. В 2009 году произошло увеличение налоговой нагрузки за счет увеличения добавленной стоимости (увеличился фонд заработной платы) и снижения налогооблагаемой выручки (увеличилась себестоимость производимой продукции).

Простейшим критерием для определения целесообразности перехода на иную систему налогообложения может являться доля налоговых платежей, взимаемых при общей системе, в валовой выручке. Полученные данные свидетельствуют о высокой налоговой нагрузке на валовую выручку предприятия. Причем в 2009г. эта нагрузка возросла в 1,02 раза. В российской практике для организаций торговли такой налог составлял лишь 8,1% в 2009г и 7,0% в 2008г. Данные расчеты свидетельствует о том, что на анализируемом предприятии налоговая нагрузка выше, чем в среднем по России.

Полученные результаты расчетов и анализа налоговой нагрузки предприятия, структуры налоговых платежей, свидетельствуют о необходимости проведения мероприятий по оптимизации налогообложения на ООО «Сокольский хлебокомбинат».

В ходе анализа системы налогообложения ООО «Сокольский хлебокомбинат» выделены следующие проблемы:

* недостаточно внимания уделяется разработке приказа об учетной политике предприятия для целей налогообложения, как основного элемента налогового планирования;
* отсутствие законодательства для создания льготного режима налогообложения предприятий оптово-розничной торговли;
* применение общего режима налогообложения, предполагающего уплату всех налогов, как создающего высокий уровень налоговой нагрузки предприятия;
* отсутствие анализа налоговых платежей бухгалтерское - экономическим отделом предприятия и выявления причин увеличения налоговых обязательств, как инструмента для дальнейшего проведения мероприятий по налоговому планированию;
* отсутствие как такового налогового планирование на предприятии, что объясняется отсутствием соответствующего образования у работников бухгалтерии;
* нежелание изменения сложившейся ситуации со стороны руководства предприятия, что объясняется необходимостью изменения сложившейся системы учета на предприятии и недостаточным знанием законодательной базы в части налогообложения.

Третья глава имеет аналитический аспект, в ней проводится сравнительный анализ системы налогообложения упрощенной системы налогообложения, где по первому варианту объектом налогообложения выступают доходы предприятия и по второму варианту, где объектом налогообложения выступают доходы минус расходы и общей системой налогообложения. По результатам проведенного анализа можно сделать следующие выводы:

1. Совокупность налогов и сборов, установленных НК РФ и иными федеральными законами и подлежащих уплате организациями всех форм собственности и физическими лицами, следует считать общим режимом налогообложения.
2. Налоговые обязательства отличаются в зависимости от выбранной системы налогообложения.
3. Упрощенная система налогообложения снижает налоговую нагрузку на предприятия оптово-розничной торговли.
4. Для ООО «Сокольский хлебокомбинат» система упрощенная система налогообложения, где объектом являются «доходы минус расходы» очень выгодна, так как по приведенным данным налоговая нагрузка по сравнению с общим режимом налогообложения ниже на 3,84%, и на 12,3 % ниже, чем упрощенная система налогообложения, где объектом являются только «доходы». Добавленная стоимость при применении УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны «доходы минус расходы», снизилась с 8602,5т. руб. при традиционной системе налогообложения до 8286,1 т. руб. при УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны «доходы» и до 6764,6 т. руб., где в качестве объекта налогообложения выбраны «доходы минус расходы». Налоговая нагрузка при применении УСН, где в качестве объекта налогообложения выбраны доходы минус расходы, также снизилась на 14,88% по сравнению с традиционной формой налогообложения, и на 9,4% по сравнению с первым вариантом упрощенной системой налогообложения.
5. Предприятия вправе сами выбирать систему налогообложения и отработав по ней определенное время, вправе сменить, но непременно с нового отчетного года.

Для оптимизации налогообложения на ООО «Сокольский хлебозавод» можно предложить следующие мероприятия:

* разработка методики, позволяющей оценивать реальную величину налоговой нагрузки на налогоплательщиков с учетом факторов, влияющих на величину данного показателя и особенностей развития экономики. Кроме того, в условиях широкого применения специальных режимов налогообложения в России необходимо ввести официальный показатель, позволяющий оценивать налоговое бремя на налогоплательщиков, переведенных на уплату единых налогов, что позволит сравнивать прибыльность хозяйствования при различных системах налогообложения, а также оценивать эффективность налоговых реформ;
* повышение квалификации специалистов предприятия в сфере налогообложения, приобретение специального налогового образования или привлечение к работе специалистов с таковым образованием;
* проведение мероприятий по налоговому планированию;
* детальная проработка приказа об учетной политике предприятия для целей налогообложения, как основы для проведения мероприятий по налоговому планированию;
* анализ и использование возможных льгот по отдельным налогам, уплачиваемым предприятием;
* наибольшего экономического эффекта при осуществлении оптимизации налогообложения предприятия, можно добиться путём применения упрощённой системы налогообложения, как наиболее реального и привлекательного с точки зрения снижения налоговых платежей предприятия и упрощения системы налогового учета.

Проведенный анализ и предложения по проведению мероприятий по оптимизации налогообложения наглядно показывают перспективы снижения налоговых платежей предприятия, снижения его налоговой нагрузки. За счет чего произойдет высвобождение значительной части финансовых ресурсов предприятия и создаст условия для дальнейшего функционирования предприятия.

Желательно, чтобы предложенные пути решения были приняты предприятием во внимание и использованы в дальнейшем для укрепления потенциала Сокольского хлебокомбината.

**Список литературы:**

1. Конституция Российской Федерации: офиц. текст. – М.: Приор, 2005. – 32с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: федер. закон от 30.11.94 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1994.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31.06.2008 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 2008.
4. Абанин М.А. Специальные налоговые режимы как инструмент налогового планирования // Хозяйство и право. – 2010. - № 10. – С. 76 – 86.
5. Абрамова Э.В. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения // Налоговое планирование. – 2009. - № 4. – С. 17 – 30.
6. Бабанин В.А. Организация налогового планирования в российских компаниях // Финансовый менеджмент. – 2010. - № 1. – С. 20 – 33.
7. Бадьина С.В. Возможности внутреннего налогового планирования хозяйствующих субъектов // Азиатско-тихоокеанская политика России. – Хабаровск: ДВАГС, 2010. – С. 10 – 14.
8. Блохин К.М. Технология формирования налогового бюджета организации // Финансовый менеджмент. – 2010. - № 5. – С. 74 – 84.
9. Боброва А.В. О критерии оптимального налогового бремени / А.В. Боброва // Общество и экономика. – 2010. - № 11 – 12. – С. 160 – 175.
10. Боброва А.В. Проблемы применения комплексных схем оптимизации налогов // Финансы и кредит. – 2010. - № 8. – С. 43 – 50.
11. Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, В.В. Брызгалин. - М.: Аналитика-Пресс, 2007. – 452С.
12. Брызгалин А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. – 2009. – Первый выпуск. – С. 16 -22.
13. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России. - М.: Прогресс, 2009. – 220С.
14. Гензель П.П. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса) / П.П. Гензель, П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий, К.Ф. Шмелев - М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 2008. – 156С.
15. Гусов В.С. Социальные проблемы налогообложения в России // Налоги. – 2010. – Первый выпуск. – С. 35 – 40.
16. Жданова В.Ю. Специальный налоговый режим и налоговая льгота // Налоговая политика и практика. – 2009. - № 2. – С. 40 – 49.
17. Залесский А.Б. Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения // Экономические и математические методы. – 2009. - № 1. – С. 39 – 55.
18. Зарипов В.М. Уменьшение налогов – законное и незаконное // Налоговый вестник. – 2010. - № 2. – 104 – 107.
19. Ильин А.В. Налоговая нагрузка в России // Финансы. – 2009. - № 12. – С. 14 – 19.
20. Кадушин А.Н. Насколько посильно налоговое бремя в России // Финансы. – 2010. - № 7. – С. 15 – 21
21. Карбушев Г.И. совершенствование налоговой системы России // ЭКО. – 2010. - № 2. – С. 24 – 31.
22. Кикабидзе Н.В. Общие принципы налогообложения в России и конституционного строя // Финансовое право. – 2009. - № 12. – С. 30 – 35.
23. Кириенко А.П. Издержки налогообложения: проблемы измерения и оценки // Регион. – 2010. - № 4. – С. 106 – 119.
24. Киров Е.C. Налоговая нагрузка: проблемы и пути решения // Экономист. – 2010. - № 5. – С. 32 – 37.
25. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. - 2009. - № 9. – С. 27 – 35.
26. Козлов Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия // Финансовый менеджмент. - 2010. - № 1. - С. 28 - 34.
27. Косолапов А.И. Совершенствование специальных налоговых режимов // Налоговая политика и практика. – 2009. - № 9. – С. 15 -28.
28. Кучеров И.И. Налоговое право России. - М.: Юр. Инфор., 2009. – 214 с.
29. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 2010. - № 5. – С. 55 – 59.
30. Мазуркевич В.Ю. Исполнение обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // Финансовое право. – 2009. - № 10. – С. 15 – 20.
31. Мачехин В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. – 2009. - № 10. – С. 45 – 50.
32. Митрофанов Р.А. Перспективы и проблемы налогового планирования и налоговой оптимизации // Финансовый менеджмент. – 2009. - № 5 – С. 98 – 105.
33. Овсянников М.А. Автореферат. Системы налогообложения доходов (прибыли) хозяйствующих субъектов оптово-розничной торговли. - 2010.- С.20
34. Осипова Е.С. Налоговый потенциал в системе налоговых и межбюджетных отношений. – Хабаровск: ДВАГС, 2008. – 194с.
35. Осипова Е.С. Эволюция и сущность налоговых отношений / Е.С. Осипова // Власть и управление России. – 2010. - № 4. – С. 85–93.
36. Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. - СПб: Изд-во СПбГУЭФ, 2008. – 297С.
37. Отмахова Е.А. Изменения в приказ об учетной политике для целей налогового учета на 2010 год // Налоговый учет для бухгалтера. – 2009. - № 12. – С. 24 – 35.
38. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. - М.: Книжный мир, 2009. – 245с.
39. Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы. - 2009. - № 11. - С. 17 - 25.
40. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2008. – 240С.
41. Парыгина В.А. Понятие и функции налогообложения // Современное право. – 2009. - № 10. – С. 2 -5.
42. Петров А.В. Налоговая экономия: реальные решения. – М.: Бератор-Паблишинг, 2008. – 680С.
43. Пищик Т.В. Методики и организация учёта и анализа налогов и других обязательных платежей на торговых предприятиях: проблемы и перспективы развития. – Мн.: БГЭУ, 2009. – 21с.
44. Ржаницына В.С. Формирование налоговой политики организации // Бухгалтерский учет. – 2009. - № 22. – С. 29 – 34.
45. Савицкая Г.В. Анализ эффективности деятельности предприятия. – М.: Новое знание. - 2008. 338с.
46. Савченко В.Я. О методике определения налоговой нагрузки // Финансы. – 2009. - № 7. – С. 24 - 33.
47. Самохвалова Ю.Н. Об изменениях в Налоговый кодекс Российской Федерации в 2010 году // Все о налогах. – 2009. - № 11. – С. 7 – 15.
48. Симкова Н.В. Специальные налоговые режимы. – Ставрополь: СКСИ, 200. – 124С.
1. Бабанин В.А. Организация налогового планирования в российских компаниях.- 2010. - №1 С. 20-33 [↑](#footnote-ref-1)
2. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России. - М: Прогресс, 2009- с. 128 [↑](#footnote-ref-2)
3. Конституция РФ: официальный текст. - М: Приор, 2005, с. 11 [↑](#footnote-ref-3)
4. Абанин М.А. Специальные налоговые режимы как инструмент налогового планирования // Хозяйство и право. – 2010. - № 10. – С. 76 – 86. [↑](#footnote-ref-4)
5. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России. с. 112 [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый кодекс РФ. Ст. 346.26 [↑](#footnote-ref-6)
7. Боброва А.В. Проблемы применения комплексных схем оптимизации налогов// Финансы и кредит. - 2010.- №8 с. 43-50 [↑](#footnote-ref-7)
8. Петров А.В. Налоговая экономия: реальные решения. М: - 2008.- с. 225-228 [↑](#footnote-ref-8)
9. Гражданский кодекс РФ: //Собрание законодательства РФ. -1994. №32 Ст.3301 [↑](#footnote-ref-9)
10. Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации. М: Аналитика - Пресс, 2007. - с. 286-295 [↑](#footnote-ref-10)
11. Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации. М: Аналитика - Пресс, 2007. - с. 321 [↑](#footnote-ref-11)
12. Кучеров И.И. Налоговое право России. М: Юр. Инфор. 2009. С. 114-118. [↑](#footnote-ref-12)
13. Симкова Н.В. Специальные налоговые режимы. Ставрополь: СКСИ, 2009. С. 54-58 [↑](#footnote-ref-13)
14. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий//Финансы. - 2010. №5 с. 55-59 [↑](#footnote-ref-14)
15. Бадьина С.В. Возможности внутреннего налогового планирования хозяйствующих объектов. Хабаровск: ДВАГС, 2010. С.10-14 [↑](#footnote-ref-15)
16. Пищик Т.В. Методики и организация учёта и анализа налогов и других обязательных платежей на торговых предприятиях: проблемы и перспективы развития. – Мн.: БГЭУ, 2009. – 21 с. [↑](#footnote-ref-16)
17. Савицкая Г.В. Анализ эффективности деятельности предприятия. – М.: Новое знание, 2009. С. 224-228 [↑](#footnote-ref-17)
18. Учетная политика ООО «Сокольский хлебокомбинат» на 2010г. Приложение 4. [↑](#footnote-ref-18)
19. Отмахова Е.А. Изменения в приказ об учетной политике для целей налогообложения на 2010г.//Налоговый учет для бухгалтера. 2009. № 12 с.24-35. [↑](#footnote-ref-19)
20. Овсянников М.В. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук [↑](#footnote-ref-20)
21. Ржаницина В.С. Формирование налоговой политики организации//Бухгалтерский учет. 2009. №22 С. 29-34. [↑](#footnote-ref-21)
22. Налоговый кодекс РФ Ст. 346.11 [↑](#footnote-ref-22)
23. Овсянников М.А.Автореферат. Системы налогообложения доходов хозяйствующих объектов оптово-розничной торговли. С. 20 [↑](#footnote-ref-23)
24. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.06.2008 г. №146 – ФЗ. Ст. 8 [↑](#footnote-ref-24)
25. Гусов В.С. Социальные проблемы налогообложения в России//Налоги. 2010. Первый выпуск. С.35-40. [↑](#footnote-ref-25)