

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: АНАЛИЗ
ПРИМЕНЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001353
Дроздовой Ирины Владимировны

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

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	6
1.1. Нормативно-правовая база применения упрощенной системы налогообложения	6
1.2. Основные элементы упрощенной системы налогообложения	13
1.3. Методика исчисления и порядок уплаты единого налога при упрощенной системе налогообложения	23
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ПРИМЕРЕ ООО «РОСИЗЫСКАНИЯ».....	29
2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Росизыскания»	29
2.2. Порядок формирования единого налога при упрощенной системе налогообложения в ООО «Росизыскания».....	38
2.3. Анализ механизма исчисления единого налога на примере ООО «Росизыскания»	45
2.4. Перспективы развития упрощенной системы налогообложения в России.....	51
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	59
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	62
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	67

ВВЕДЕНИЕ

В странах с рыночной экономикой развитие малого бизнеса формирует конкурентоспособную среду на внутреннем рынке. Это приводит к установлению доступных цен, насыщает рынок товарами и услугами, повышает их качество, способствует занятости населения. И как следствие, приводит к экономическому росту и увеличению налоговых поступлений. В свою очередь, налоговые платежи являются основными источниками формирования государственного бюджета, в целях финансового обеспечения деятельности государства.

В связи с тяжелым налоговым бременем и экономическим положением в стране, все организации задумываются об оптимизации налогообложения. Ведение бизнеса в Российской Федерации устанавливает высокие требования к умению распределить финансовые потоки предприятий для оптимального уровня налоговых отчислений. Знание налогового законодательства позволяет грамотно решить поставленные вопросы. Налогоплательщики имеют достаточно возможностей, для решения вопросов минимизации налогового бремени. Поэтому, наиболее приемлемым в целях оптимизации налогообложения, является применение специальных налоговых режимов, в частности применение упрощенной системы налогообложения.

Правительство Российской Федерации объявило о поддержке малого бизнеса в качестве приоритетного направления в экономической политике. Одним из видов поддержки малого и среднего бизнеса является упрощенная система налогообложения.

Упрощенная система налогообложения является альтернативой традиционному режиму налогообложения. Применение упрощенной системы налогообложения позволяет индивидуальным предпринимателям и организациям заменить уплату ряда налогов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, уплатой единого налога, исчисляемого в порядке, установленном Налоговым

Кодексом Российской Федерации. При применении данного налогового режима значительно упрощаются ведение бухгалтерского учета и налогового учета и отчетности.

Значительные масштабы применения упрощенной системы налогообложения предприятиями на территории всей страны, возможность регулирования режимов на уровне субъектов Российской Федерации вызывают вопросы в методологии и практике исчисления единого налога, данные аспекты и определяют **актуальность темы** выпускной квалификационной работы.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование применения упрощенной системы и определение перспектив развития специального налогового режима.

Для достижения поставленной цели, необходимо решить следующие **задачи**:

1. Изучить нормативно-правовую базу по упрощенной системе налогообложения;
2. Исследовать механизм исчисления и уплаты единого налога;
3. Провести анализ применения упрощенной системы налогообложения на примере ООО «Росизыскания»;
4. Выявить перспективы развития упрощенной системы налогообложения.

Предметом исследования в работе являются налоговые отношения по исчислению и уплате единого налога по упрощенной системе налогообложения.

Объектом исследования в данной работе является механизм исчисления и уплаты единого налога в обществе с ограниченной ответственностью «Росизыскания».

Теоретической основой исследования служат работы отечественных специалистов, изложенных в учебниках и публикациях: Жидкова Е. Ю., Пархачева М.А., Лыковаой Л.Н., Юткина Т.Ф., Черник Д.Г.

Нормативно-правовой базой выпускной квалификационной работы является законодательство в сфере налогообложения, финансов, учета: Налоговый Кодекс Российской Федерации, федеральное и региональное законодательство, приказы Министерства финансов, Министерства экономического развития России.

Информационными источниками послужили электронные справочно-правовые ресурсы «Консультант Плюс», «Гарант», «Федеральной Налоговой службы», а так же бухгалтерская и налоговая документация ООО «Росизыскания» за период 2015 – 2017 годы.

Методологической основой исследования являются методы системного и сравнительного анализа, статистической обработки данных, схематической интерпретации рассматриваемых явлений и процессов.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы состоит в возможности использования результатов работы при выборе оптимального объекта обложения по упрощенной системе субъектами малого бизнеса.

Теоретическая значимость работы состоит в систематизации теоретических основ налогообложения в части специального налогового режима и возможности использования в дальнейшей научной деятельности.

Выпускная квалификационная работа изложена на 66 страницах, содержит 9 таблиц, 12 рисунков, насчитывает 62 источника литературы, **к работе приложено 22 документа.**

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1. Нормативно-правовая база применения упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями и организациями наравне с другими налоговыми режимами, установленными Налоговым кодексом Российской Федерации. Упрощенная система налогообложения – это специальный налоговый режим, подразумевающий особый порядок уплаты налогов, ориентированный на представителей малого и среднего предпринимательства. УСН введена Федеральным законом № 104-ФЗ от 24 июля 2002 года [3].

До 01.01.2003 г. исследуемый в выпускной квалификационной работе налоговый режим регулировался Федеральным законом от 29 декабря 1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», законами субъектов России и другими нормативными актами. В настоящее время упрощенная система налогообложения регулируется главой 26.2 НК РФ, которая устанавливает порядок применения специального режима налогообложения. Законодательно регулируется исключительно на федеральном уровне.

Нормативно-правовая база налогообложения в России представляет собой:

- Конституцию Российской Федерации;
- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Федеральные законы о налогах и сборах;
- Законы и иные нормативно-правовые акты о налогах и сборах субъектов Российской Федерации;
- Нормативно-правовые акты о налогах и сборах органов местного самоуправления.

- Постановления, приказы и положения органов исполнительной власти, исполнительных органов местного самоуправления и органов государственных внебюджетных фондов о налогах и сборах.

На рисунке 1.1 представлена нормативно-правовая база налогообложения по упрощенной системе налогообложения.

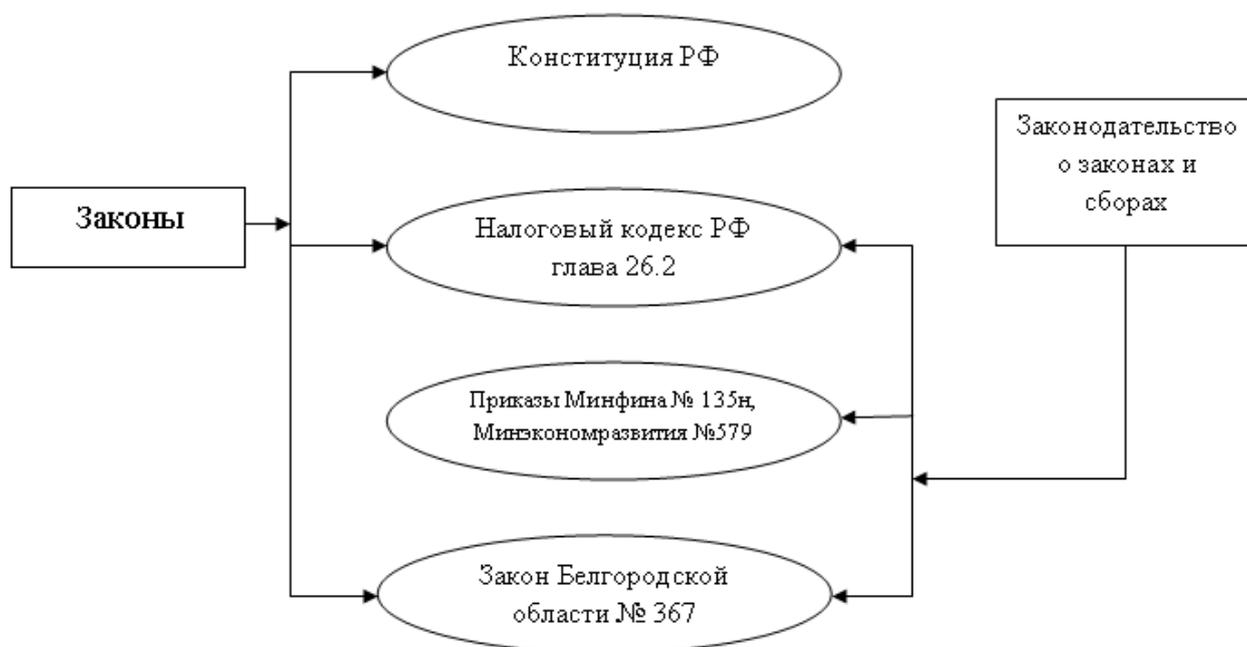


Рис. 1.1. Нормативно-правовая база по УСН на примере Белгородской области

Конституция Российской Федерации устанавливает права и обязанности гражданина России. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации, каждый гражданин обязан платить установленные налоги и сборы [1].

Налоговый кодекс Российской Федерации обозначает общие принципы налогообложения:

- устанавливает налогоплательщиков, имеющих право применять УСН;
- условия применения режима.

Определяет элементы налогообложения:

- объекты налогообложения;

- налоговую базу;
- налоговый и отчетный периоды;
- ставки налога;
- порядок исчисления и сроки уплаты налога.

Обозначает права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников экономических отношений, устанавливает формы и методы налогового контроля, определяет ответственность за совершение налоговых правонарушений. В статьях 346.11 – 346.25.1 второй части Налогового кодекса Российской Федерации в полной мере прописаны положения по упрощенной системе налогообложения.

Дополняют нормативно-правовую базу России федеральные и региональные законы по отдельным налогам, разъяснения Минфина, положения, правила, инструкции, письма Федеральной налоговой службы Российской Федерации:

- устанавливают величину коэффициента-дефлятора;
- утверждают форму ведения Книги учета доходов и расходов;
- регламентируют заполнение, порядок и сроки сдачи отчетности, деклараций.

Основные нормативные документы по упрощенной системе налогообложения представлены ниже:

- Закон Белгородской области от 14.07.2010 № 367 «Об установлении ставок налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на территории Белгородской области» [11];

- Приказ Минфина России от 22.10.2012 № 135н (ред. от 07.12.2016) «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организации и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения» [6];

- приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 30.10.2017 № 579 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2018 год» [9];

- Письмо Федеральной налоговой службы России от 12.02.2018 № 03-15-07/8369 «Об определении базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН» [14];

- Письмо Федеральной налоговой службы России от 15.01.2016 № СД-4-3/290@ «О применении упрощенной системы налогообложения» [15];

- Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 29.11.2016 № СД-4-3/22669@ «О порядке применения упрощенной системы налогообложения» [16];

- Письмо Минфина России от 02.02.2015 № 03-04-06/4019 «О порядке включения сумм в доходы налогоплательщика, применяющего УСН» [17];

- Письмо Минфина России от 01.07.2013 № 03-11-06/2/24984 «Об учете налогоплательщиком доходов при применении УСН» [18].

Решение о переходе на упрощенную систему налогообложения или возврат к другому режиму налогообложения организация или индивидуальный предприниматель принимают самостоятельно.

Согласно ст. 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации организации, применяющие УСН, освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость. Исключением является налог на добавленную стоимость, уплачиваемый при ввозе товаров на таможенную территорию России. Индивидуальным предпринимателям, применяющим УСН, не нужно уплачивать налог на доходы физических лиц (с доходов, получаемых вследствие предпринимательской деятельности), налог на имущество физических лиц по объектам, используемым в предпринимательской деятельности и налога на добавленную стоимость. Исключением является

налог на добавленную стоимость, уплачиваемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации [33].

В таблице 1.1 отражены налоги, от которых освобождены налогоплательщики упрощенной системы налогообложения.

Таблица 1.1

Освобождение налогоплательщиков УСН от налоговых выплат

Вид налога	Пояснение
1	2
Юридические лица	
Налог на прибыль	Исключение: - лица, контролируемые иностранные компании (п.1.6 ст. 284 НК РФ); - доходы в виде дивидендов (п.3 ст.284 НК РФ); - операции с некоторыми видами долговых обязательств (п.4.ст.284 НК РФ)
Налог на имущество	Исключение: объекты недвижимости, налоговая база которых исчисляется исходя из кадастровой стоимости
НДС	Исключение: - импорт товаров; - осуществление операций в рамках договора простого товарищества, инвестиционного товарищества, договора доверительного управления имуществом, концессионного соглашения (ст.174.1 НК РФ)
Физические лица (ИП)	
НДФЛ	Исключения: - доходы в виде дивидендов (п.3 ст.284 НК РФ); - стоимость выигрышей, призов в части, превышающей 4000 рублей; - проценты от доходов по вкладам в банках на территории РФ; - экономия на процентах при получении заемных средств в части, превышающей сумму процентов исходя из 2/3 ставки рефинансирования ЦБ (в рублях) и 9 % над суммой процентов (в валюте); - доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием; - доходы от использования денежных средств в потребительских кооперативах
Налог на имущество физических лиц	В отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности. Исключение: объекты недвижимости, налоговая база которых исчисляется исходя из кадастровой стоимости
НДС	Исключение: импорт товаров; Осуществление операций в рамках договора простого товарищества, инвестиционного товарищества, договора доверительного управления имуществом, концессионного соглашения (ст.174.1 НК РФ)

Остальные налоги, кроме указанных в таблице 1.1, уплачиваются субъектами, применяющими упрощенную систему налогообложения, согласно законодательству о налогах и сборах.

Организации, которые не имеют право применять упрощенную систему налогообложения, указаны в ст. 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации. Такие организации можно выделить:

1. По видам деятельности:

- фирмы, имеющие филиалы (однако, если у организации есть представительства или другие обособленные подразделения, не указанные как филиалы в учредительных документах, то такая организация может применять УСН при условии соблюдения норм главы 26.2 Налогового кодекса);

- банки и инвестиционные фонды;

- страховщики;

- негосударственные пенсионные фонды;

- производители подакцизных товаров;

- разработчики месторождений полезных ископаемых (исключением являются общераспространенные полезные ископаемые);

- фирмы, занимающиеся игорным бизнесом;

- нотариусы и адвокаты, занимающиеся частной практикой;

- лица, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на ЕСХН;

- иностранные организации, находящиеся на территории России;

- организации и индивидуальные предприниматели, которые не предоставили уведомление о переходе на УСН в установленный срок.

2. По критериям соответствия налогоплательщика к УСН:

- фирмы с долей участия в них других компаний более 25 %;

- фирмы, у которых средняя численность работников за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек;

- организации, у которых остаточная стоимость основных средств, по данным бухгалтерского учета, превышает 150 млн. рублей.

В статье 346.13 Налогового кодекса России в полной мере отражены порядок, условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения.

На рисунке 1.2 обозначены критерии применения УСН и критерии перехода на УСН на 2018 год.

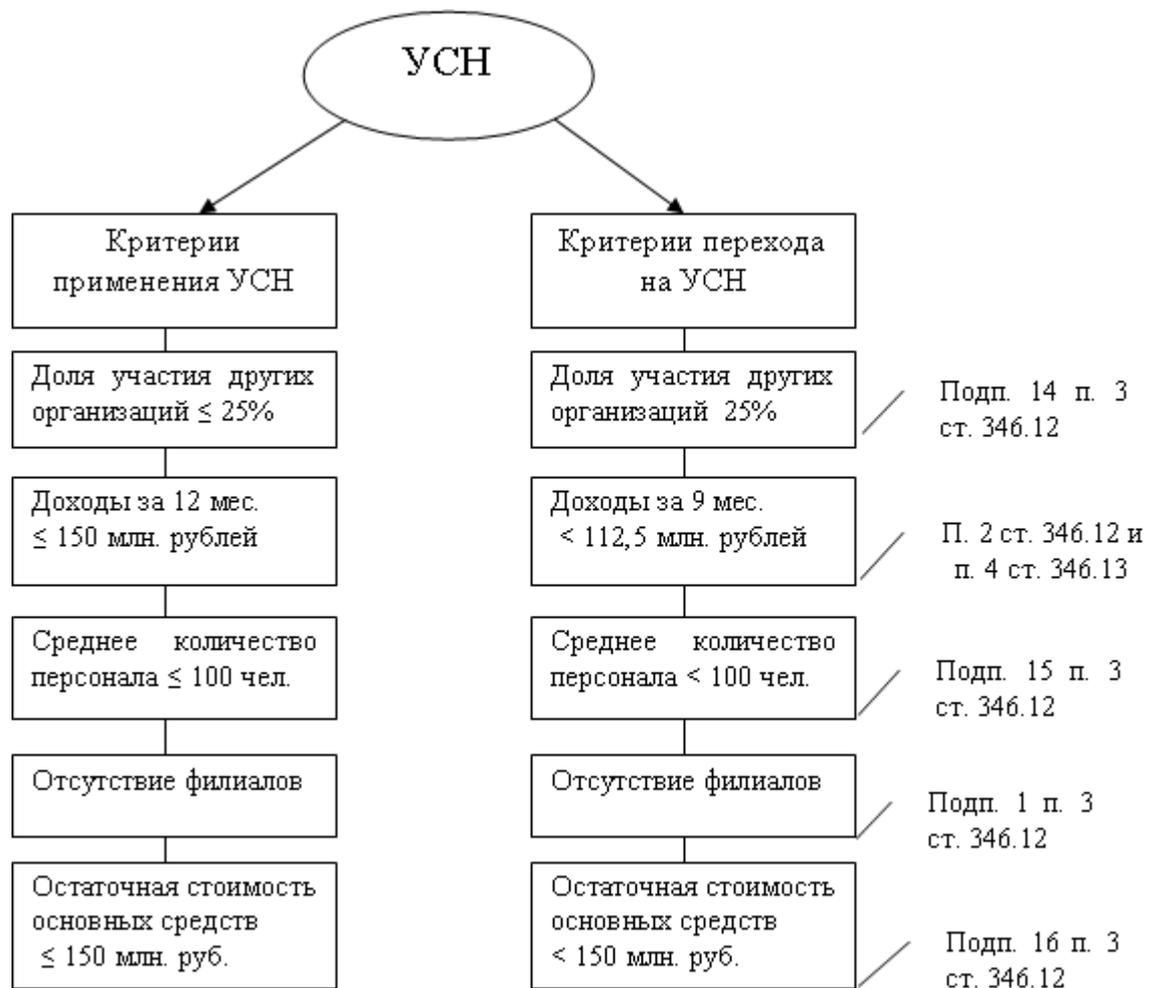


Рис. 1.2. Критерии применения и перехода на УСН на 2018 год

Организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на УСН со следующего календарного года, должны подать уведомление по месту нахождения фирмы (месту жительства предпринимателя) в налоговый орган не позднее 31 декабря текущего года. Обязаны указать объект

налогообложения, остаточную стоимость основных средств и величину доходов на 1 октября. Однако, 31 декабря 2017 выпадает на выходной день, то крайний срок подачи уведомления о переходе на УСН с 2018 года переносится на 9 января 2018 года.

Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно, обязан быть зафиксирован в Учетной политике организации.

Уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения должно быть подано не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе. Организации и индивидуальные предприниматели признаются налогоплательщиками, применяющими УСН с даты, указанной в свидетельстве о постановке на учет.

Налогоплательщики, применяющие специальный режим налогообложения, не имеют право до окончания налогового периода перейти на другой режим налогообложения, если только они не утратили право применения данного налогового режима.

Налогоплательщики, перешедшие с УСН на другой режим налогообложения, могут снова перейти на упрощенную систему налогообложения, но не раньше, чем через год после потери права на применение УСН.

1.2. Основные элементы упрощенной системы налогообложения

Элемент налогообложения – это важная составляющая любого налога. Налог считается установленным тогда, когда установлены элементы налогообложения и налогоплательщик.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые перешли и применяют упрощенную систему налогообложения.

Организация может перейти на данный налоговый режим в том случае, если за 9 месяцев предшествующего года доходы не превысили 112,5 млн. рублей без НДС, увеличенных на коэффициент-дефлятор (ст. 346.12 НК РФ).

Стоит заметить, что «величина предельного размера доходов предприятия, ограничивающая право перехода предприятия на УСН, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год» [9].

Коэффициент-дефлятор учитывает инфляционные процессы в экономике страны, учреждается Приказом Минэкономразвития России, или Федеральным законом и подлежит официальному опубликованию.

В таблице 1.2 отображен коэффициент-дефлятор и индексируемые на него величины, применяемые при упрощенной системе налогообложения.

Таблица 1.2

Коэффициент-дефлятор и индексируемые на него величины, применяемые при УСН

Период	Размер коэффициента-дефлятора	Подлежащая индексации величина предельного размера доходов, ограничивающая право перехода на УСН, руб.	Подлежащая индексации величина предельного размера доходов, ограничивающая право на применение УСН, руб.
1	2	3	4
2018	1,481 Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2017 № 579; П. 2.ст. 346.12, п.4 ст. 346.13 НК РФ	112 500 000 (*)	150 000 000 (*)
2017	1,425 Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2016 № 698; П. 2.ст. 346.12, п.4 ст. 346.13 НК РФ	112 500 000 (*)	150 000 000 (*)
(*) на 2017-2019 годы действие нормы об индексации предельной величины доходов приостановлено, а на 2020 год коэффициент-дефлятор будет равен 1 (Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ).			

Продолжение таблицы 1.2

1	2	3	4
2016	1,329 Приказ Минэкономразвития России от 20.10.2015 № 722; П. 2.ст. 346.12, п.4 ст. 346.13 НК РФ	45 000 000 (1,329=59 805 000)	60 000 000 (1,329=79 740 000)
2015	1,147 Приказ Минэкономразвития России от 29.10.2014 № 685; П. 2.ст. 346.12, п.4 ст. 346.13 НК РФ	45 000 000 (1,147=51 615 000)	60 000 000 (1,147=68 820 000)

Стоит отметить, что с 2017 до 2020 года предельный доход не корректируется на коэффициент-дефлятор и соответственно составляет 112 500 000 рублей.

Основные элементы упрощенной системы налогообложения и их законодательная база представлены в таблице 1.3.

Таблица 1.3

Законодательное регулирование элементов УСН

Элементы налогообложения	Основание
1	2
Объекты налогообложения	Ст. 346.14 НК РФ
Налоговая база	Ст. 346.18 НК РФ
Порядок определения доходов	Ст. 346.15 НК РФ
Порядок определения расходов	Ст. 346.16 НК РФ
Минимальный налог при убытках за год	Ст. 346.16 НК РФ
Налоговые ставки	Ст. 346.20 НК РФ; закон Белгородской области от 14.07.2010 № 367
Налоговый период	Ст. 346.19 НК РФ
Отчетный период	Ст. 346.19 НК РФ
Налоговый учет	Ст. 346.24 НК РФ; Приказ Минфина России от 22.10.2012 № 135н (ред. От 07.12.2016)

Согласно пункта 1 статьи 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по упрощенной системе налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налогоплательщик сам выбирает объект налогообложения. За исключением, налогоплательщиков-участников договора простого товарищества и доверительного управления имуществом. Данные лица принудительно применяют объект «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Плательщик налога при УСН может изменять объект налогообложения ежегодно, подавая уведомление об изменении в налоговый орган не позднее 31 декабря, предыдущего году, в котором налогоплательщик планирует изменить объект налогообложения. На протяжении всего налогового периода налогоплательщик не может изменить объект налогообложения.

Статья 346.18 Налогового кодекса России определяет налоговую базу при УСН. При выбранном объекте налогообложения «доходы», налоговой базой является денежное выражение доходов организации и индивидуального предпринимателя. В случае, когда объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», налоговой базой считается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При определении налоговой базы доходы и расходы устанавливаются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Фирмы и индивидуальные предприниматели, выбравшие объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», имеют право уменьшить налоговую базу по итогам года на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых плательщик налогов применял УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Налогоплательщик может уменьшить налоговую базу целиком или частично на будущие налоговые периоды в течение 10 лет.

При переходе с упрощенной системы налогообложения на другой режим налогообложения, полученные налогоплательщиком убытки, не принимаются.

Порядок определения доходов регулируется ст. 346.15 НК РФ.

При установлении объекта налогообложения учитываются два вида доходов:

- доходы, полученные от реализации товаров (работ или услуг), а также имущественных прав (за исключением предъявленных покупателю налогов);
- внереализационные доходы.

В статье 251 Налогового кодекса Российской Федерации перечислены возможные поступления, которые не включаются в статью доходов при применении упрощенной системе налогообложения.

Статья 249 Налогового кодекса Российской Федерации регламентирует доходы от реализации (выручка от реализации) при УСН:

- ранее купленные товары (работа, услуги);
- товары (работа, услуги) собственного производства;
- право на имущество.

Внереализационные доходы – доходы, которые не связаны с основной деятельностью организации. К ним относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие внереализационные доходы.

Для целей налогообложения в Налоговом кодексе России внереализационными признаются доходы, не указанные в ст. 249 НК РФ. Так, внереализационными доходами плательщика налогов признаются:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду).

В статье 250 Налогового кодекса России представлен полный перечень внереализационных доходов.

Доходы определяются на основании документов налогового учета, первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы.

В соответствии со статьей 346.17 НК РФ для исследуемого налогового режима учет доходов производят по кассовому методу, где учитывается фактическое поступление денег в кассу или на расчетный счет.

Порядок определения расходов устанавливается статьей 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации.

Расходами являются все траты предпринимателя или организации, направленные на получение прибыли, связаны непосредственно деятельностью фирмы, документально заверены, оплачены, товары и услуги оприходованы.

Расходами, уменьшающими доход при расчете единого налога, считаются:

- приобретение, реконструкция, модернизация и техническое перевооружение основных средств;
- ремонт основных и арендованных средств;
- приобретение материалов;
- оплата труда, выплата пособий и страховых взносов;
- суммы НДС по оплаченным товарам и услугам;

- проценты по кредитам и займам, в том числе оплата услуг кредитных организаций;
- обеспечение пожарной безопасности и охраны имущества;
- содержание служебного транспорта;
- командировки сотрудников;
- нотариальные услуги;
- оплата услуг бухгалтерских, юридических и аудиторских фирм;
- приобретение канцтоваров;
- покупка лицензионных программ для компьютеров;
- расходы на рекламу;
- оплата стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации;
- обслуживание контрольно-кассовых аппаратов
- и другие поименованные в ст. 346.16.

Минимальный налог при убытках за год описывает пункт 6 статьи 346.16 НК РФ. Минимальный налог может образоваться только по итогам года, по итогам отчетных периодов его не считают и, как следствие, не уплачивают.

Минимальный налог уплачивается плательщиком налога при применении объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» если, за налоговый период сумма налога, рассчитанная общим порядком, меньше, чем сумма минимального налога. Сумма минимального налога равна 1 % от дохода. В случае если, до окончания календарного года фирма была ликвидирована, или утратило право применять УСН, то длительность налогового периода сокращается.

Заметим, если по итогам налогового периода расходы предприятия превысили доходы, был получен убыток, то минимальный налог также уплачивается в бюджет.

При исчислении налоговой базы в последующие налоговые периоды предприниматель имеет право включить в расходы сумму разницы между

уплаченным минимальным налогом и суммой налога, исчисленной в общем порядке.

Налоговые ставки при применении упрощенной системы налогообложения описываются статьей 346.16 НК РФ.

Налоговые ставки зависят от выбранного объекта налогообложения.

При объекте «доходы, уменьшенные на величину расходов» ставка равна 15 %. В некоторых регионах России введены пониженные ставки налога до 0 %. Пониженная ставка налога зависит от категории налогоплательщика.

Так, в «Белгородской области законами субъектов России на два года может быть установлена налоговая ставка в размере 0 % для индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных и осуществляющих деятельность в производственной, социальной или научных сферах, а также в сфере бытовых услуг населению. Согласно п. 4 ст. 346.20 НК РФ, а также законом Белгородской области от 14.07.2010 № 367 «Об установлении ставок налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на территории Белгородской области» [58].

Период действия этих налоговых каникул – по 2020 год.

Минимальный налог в этом случае можно не уплачивать.

Закон Краснодарского края от 08.05.2015 № 3169-КЗ «Об условиях применения упрощенной системы налогообложения на территории Краснодарского края» устанавливает налоговую ставку для индивидуальных предпринимателей, от 0% до 5% [12].

Закон Республики Крым от 26.10.2016 № 293-ЗРК/2016 «О внесении изменения в Закон Республики Крым «Об установлении ставки налога, уплачиваемого при применении УСН на территории Республики Крым» устанавливает налоговую ставку для индивидуальных предпринимателей для объекта налогообложения «доходы» - 4 %, для объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» - 10 % [13]. Законами субъектов Российской Федерации могут быть введены лимиты на

применение нулевой налоговой ставки, в виде ограничения предельного размера доходов от реализации, а также средней численности работников.

В таблице 1.4 представлен сравнительный анализ применения УСН по ставке 6 % и УСН по ставке 15 %.

Таблица 1.4

Сравнение УСН по объекту «доходы» и «доходы, уменьшенные на величину расходов»

Основание	«Доходы»	«Доходы, уменьшенные на величину расходов»
1	2	3
Отношение расходов к доходам	Выгодно, если расходы мене 65% от общей суммы доходов	Выгодно, если расходы значительно превышают в среднем 65% от всего полученного дохода
Возможность 100% учета уплаченных страховых взносов за себя и сотрудников	Если ИП или фирма, имеющая наемных работников, то налог или аванс может быть уменьшен на уплаченные за себя и работников взносы не более чем на половину. Если ИП не имеет сотрудников, то учитывают 100% взносов, уплаченных за личное страхование	Все страховые взносы, уплаченные ИП и за себя и за сотрудников, в полном объеме включаются в состав расходов, без какого-либо ограничения
Необходимость документального подтверждения произведенных расходов	Не контролируется в целях налогообложения, за исключением страховых взносов и проч.	Обязательно, в ином случае, расходы будут исключены из налогооблагаемой базы
Минимальный налог	Не уплачивается. Если предприятие или ИП не имеет в отчетном или налоговом периоде дохода, аванс (налог) платить не надо	Если в отчетном периоде у плательщика налога был убыток (т.е. расход превысил доход), то он обязан уплатить 1% от общей суммы полученного дохода. Причем, уплаченный налог и убыток можно учесть в составе расходов в последующих налоговых периодах
При каких видах деятельности выгодно	Выполнение работ, оказание услуг, сдача в аренду помещений, транспорта и так далее	Торгово-закупочная и производственная деятельность

Налоговый период при упрощенной системе налогообложения согласно статье 346.19 НК РФ составляет один календарный год. Плательщики налога УСН не могут перейти на другой режим налогообложения до окончания налогового периода.

Согласно статье 346.19 НК РФ, отчетными периодами являются 1 квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. По итогам которых рассчитывают и уплачивают в бюджет авансовые платежи.

Авансовые платежи необходимо уплатить в срок:

- за первый квартал – до 25 апреля;
- за полугодие – до 25 июля;
- за девять месяцев – до 25 октября.

По итогам года налог уплачивается не позднее 30 апреля для индивидуальных предпринимателей, и 31 марта для организаций.

Налоговый учет при применении упрощенной системы налогообложения регламентирован статьей 346.24 НК РФ. Согласно данной статье фирмы и ИП для исчисления налоговой базы по налогу должны вести учет доходов и расходов в книге учета доходов и расходов (КУДиР). Форму и порядок заполнения КУДиР утверждает Министерство финансов Российской Федерации. Специальная книга учета доходов и расходов является основным регистром налогового учета при УСН, способ ведения книги фиксируется в учетной политике в целях налогообложения. Вести КУДиР разрешено в электронном виде или на бумажных носителях. В конце года электронный вариант книги необходимо распечатать, прошнуровать, пронумеровать, подписать руководителю предприятия и поставить печать. В КУДиР отражаются все хозяйственные операции, совершенные в течение календарного года. По завершении календарного года заводится новая книга учета доходов и расходов. Форма книги учета доходов и расходов, а так же порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждается приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам при согласовании с Минфином Российской Федерации.

1.3. Методика исчисления и порядок уплаты единого налога при упрощенной системе налогообложения

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налоговая база, в свою очередь, устанавливается нарастающим итогом, т.е. с начала года до последнего дня отчетного (налогового) периода.

Налог должен быть исчислен и уплачен в бюджет по окончании каждого отчетного периода, но не позднее 25 числа следующего за истекшим отчетным периодом месяца, как авансовые платежи соответствующих отчетных периодов. Ранее исчисленные суммы авансовых платежей могут быть засчитаны при определении суммы авансового платежа за следующий отчетный период и суммы налога за налоговый период.

В завершении календарного года устанавливается полная сумма единого налога по УСН, которую необходимо уплатить в бюджет. Фирмами налог уплачивается до 31 марта, индивидуальными предпринимателями – до 30 апреля, следующего за прошедшим налоговым периодом.

Расчет единого налога при упрощенной системе налогообложения зависит от выбранного объекта налогообложения.

Рассмотрим порядок исчисления единого налога по объекту «доходы».

Сумма единого налога при объекте «доходы» вычисляется по формуле:

$$\text{Налог} = \quad \quad \quad (1.1)$$

Для расчета окончательной суммы налога, которую необходимо уплатить в бюджет, необходимо соблюдать следующие условия:

а) Для уплаты налога нужно вычесть уже уплаченные суммы налога за отчетные периоды настоящего года (например, для уплаты налога за первые

9 месяцев года, надо вычесть из исчисленного налога за период сумму уплаченного налога за первые 6 месяцев).

б) Налогоплательщик вправе уменьшить налог на суммы:

- на страховые взносы (включая страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), уплаченные в пределах исчисленных сумм в соответствующем отчетном (налоговом) периоде;

- пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя (это первые 3 дня болезни), в части, не покрытой страховыми выплатами по договорам добровольного страхования;

- платежи (взносы) по договорам добровольного личного страхования в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

Взносы могут быть только того периода, за который они начислены и уплачены.

Указанные платежи могут уменьшать налог не более чем на 50%.

$$= \quad \quad \quad - \text{Вычеты} \quad \quad \quad (1.2)$$

При условии для ЮЛ и ИП – работодателей соблюдение размера вычета:

$$\text{Вычеты} \leq \text{Доход} \times 50\% \quad \quad \quad (1.3)$$

Исключением являются индивидуальные предприниматели, не производящие выплат физическим лицам. Фиксированные взносы за себя они могут отнести на уменьшение упрощенного налога в полной сумме.

Дополнительно предусмотрена возможность уменьшить сумму налога (авансового платежа) на весь уплаченный торговый сбор (без ограничения суммы), если вид деятельности налогоплательщика подразумевает его уплату согласно гл. 33 НК РФ. Но уменьшить можно только часть единого налога (аванса), относящуюся к тому виду деятельности, по которой оплачивается торговый сбор. Об этом упоминается в письме Минфина России от 18.12.2015 № 03-11-09/78212.

Расчет единого налога УСН при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Для расчета налога при данном объекте налогообложения, необходимо знать сумму полученных доходов и сумму совершенных расходов.

Сумма налога вычисляется по формуле:

$$\text{Налог} = \quad \quad \quad (1.4)$$

Перечень расходов, которые можно взять в уменьшение доходов, строго ограничен. Учесть можно только те из них, которые прямо поименованы в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. При этом расходы должны соответствовать требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ (обоснованность, документальное подтверждение, связь с деятельностью, направленной на получение доходов). При признании некоторых из них действуют правила, предусмотренные для налога на прибыль, а именно ст. 254, 255, 263–265 и 269 НК РФ.

Общая ставка для «доходно-расходной» УСН – 15%, однако законами субъектов России для отдельных категорий налогоплательщиков она может быть снижена вплоть до 5% (п. 2 ст. 346.20 НК РФ). Также льготы в части ставок предусмотрены для впервые зарегистрированных предпринимателей и налогоплательщиков Крыма (пп. 3, 4 ст. 346.20 НК РФ), Белгородской области (закон Белгородской области от 14.07.2010 № 367).

Так же как и при объекте «доходы», при объекте «доходы, уменьшенные на величину расходов» платятся авансы – по итогам первого квартала, полугодия и 9 месяцев (п. 4 ст. 346.21 НК РФ).

По итогам года «упрощенец», выбравший данный объект, должен рассчитать минимальный налог исходя из полученных доходов, умноженных на ставку 1% (п. 6 ст. 346.18 НК РФ). Его придется уплатить в случае, если годовая сумма налога меньше суммы минимального, в том числе если по итогам года получен убыток

Впоследствии разницу между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, можно включить в расходы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее (п. 6 ст. 346.18 НК РФ) (письма Минфина России от 20.06.2011 № 03-11-11/157 и ФНС России от 14.07.2010 № ШС-37-3/6701@).

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения предприятия или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

По истечении налогового периода заполняется и подается в налоговую службу декларация.

Форма и порядок заполнения декларации утвержден Приказом Минфина России от 22.06.2009 №58Н с изменениями, внесенными Приказом Минфина России от 20.04.2011 №48Н

Налогоплательщики, прекратившие предпринимательскую деятельность, обязаны предоставить налоговую декларацию не позднее 25 числа следующего месяца. Налогоплательщики, которые утратили право применять специальный налоговый режим, должны предоставить декларацию не позднее 25 числа месяца, следующего за кварталом, в котором он утратил право по применению УСН.

Подводя итог, можно заключить следующее: установленный законодательством Российской Федерации специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения, ориентирован на субъекты

малого и среднего предпринимательства. К ним относятся организации (ЮЛ) и ИП, которые отвечают критериям, установленным главой 26.2 НК РФ, регулируется законами, письмами и постановлениями Федеральной налоговой службы, Министерством финансов России, Министерством экономического развития России.

На рисунке 1.3 показаны обобщенные данные применения упрощенной системы налогообложения организациями.

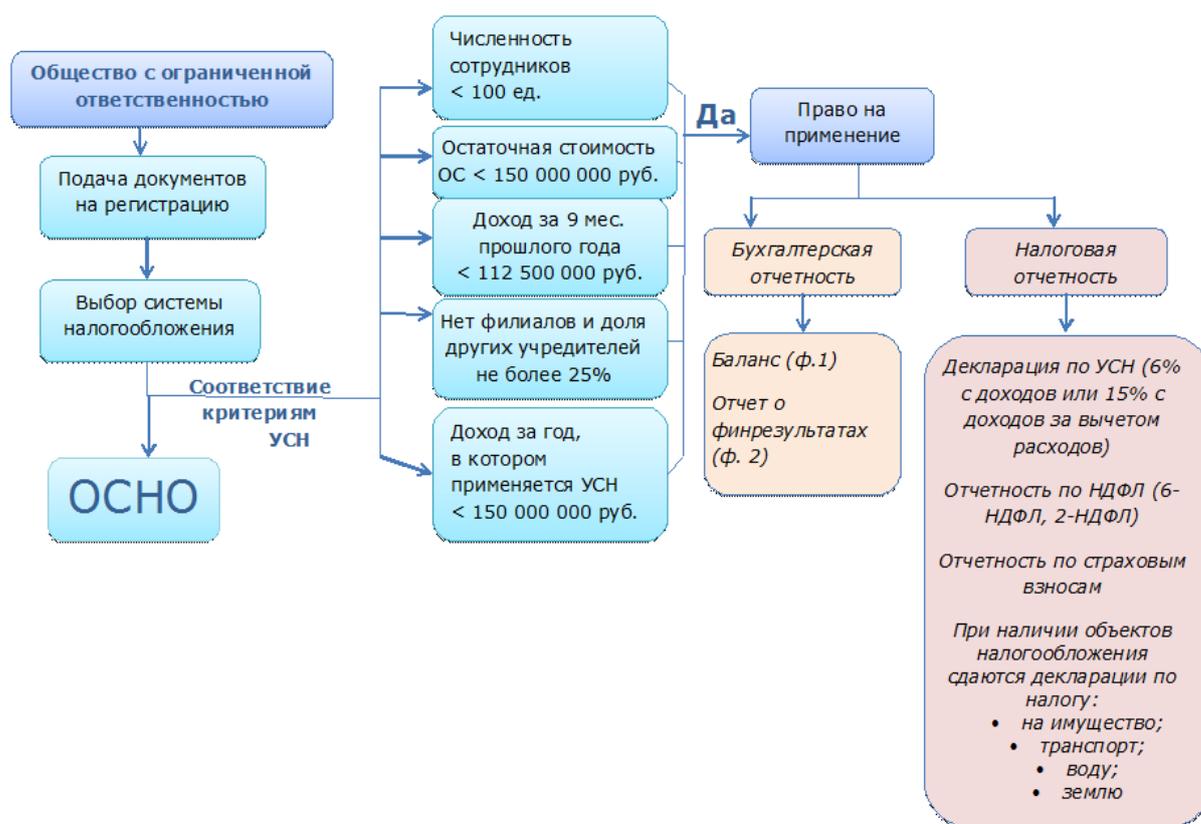


Рис. 1.3. Общие положения и критерии применения УСН юридическими лицами

Суть упрощенной системы налогообложения заключается в том, что плательщики УСН вместо ряда налогов, установленных законодательством России о налогах и сборах, уплачивают единый налог, исчисляемый по результатам деятельности за налоговый период. При применении данного

налогового режима значительно упрощаются ведение бухгалтерского учета и налогового учета и отчетности.

Налоговым Кодексом России предусмотрен добровольный порядок перехода фирм и индивидуальных предпринимателей на УСН и обратно на общий режим налогообложения, а так же выбор объекта налогообложения. Это может быть объект «доходы», с налоговой ставкой 6%, либо объект «доходы, уменьшенные на величину расходов», со ставкой налога 15%.

Условия, которые должен соблюдать плательщик УСН (ст. 346 НК РФ) следующие:

- количество работников не более 100 человек;
- доход за налоговый период до 150 млн. рублей;
- остаточная стоимость основных средств не более 150 млн.рублей.
- доля участия других организаций не превышает 25%;
- для организаций, отсутствие филиалов;
- доходы по итогам 9 месяцев не превысили 112,5 млн. рублей.

Таким образом, при планировании перехода на упрощенную систему налогообложения, организации должны учитывать лимит по УСН, установленный по отношению к доходам за 9 месяцев года, предшествующего переходу на этот специальный режим. Такой лимит УСН на 2018 год для ООО установлен в размере 112,5 млн. руб.

Что касается действующих плательщиков упрощенной системы налогообложения, организации и ИП обязаны контролировать предельную величину годовой выручки, превышение которой влечет запрет на применение данного специального режима. Доходный лимит УСН 2018 года составляет 150 млн. руб.

Доходы для определения лимитов УСН на 2018 год определяются кассовым методом.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ПРИМЕРЕ ООО «РОСИЗЫСКАНИЯ»

2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Росизыскания»

Общество с ограниченной ответственностью «Росизыскания» создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Общество является юридическим лицом и осуществляет свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, Учредительным договором и настоящим Уставом.

Полное фирменное наименование организации на русском языке: Общество с ограниченной ответственностью «Росизыскания». Зарегистрировано Белгородской регистрационной палатой 28.10.2011г, Свидетельство РП №4976, занесено в реестр № 3123080011. ИНН: 3123292944. Участниками общества является – юридическое лицо.

Сокращенное фирменное наименование организации на русском языке: ООО «Росизыскания».

Место нахождения общества: Российская Федерация, г. Белгород. Почтовый адрес общества: Россия, 308000, Российская Федерация, г. Белгород, ул. Садовая, 2А, оф. 422/2. По данному адресу находится исполнительный орган общества.

Общество является хозяйственным обществом, уставный капитал которого формируется за счет собственных средств учредителя, а так же за счет прибыли предприятия, по решению участника общества составляет 10000 (десять тысяч) рублей.

ООО «Росизыскания» имеет обособленное имущество, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и неимущественные

права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Организация несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

ООО «Росизыскания» имеет расчетный счет в рублях в банке, круглую печать, штампы и бланки со своим фирменным наименованием на русском языке.

Основной целью деятельности ООО «Росизыскания» является извлечение прибыли.

Основными видами деятельности общества являются:

- инженерно-геологические изыскания для строительства зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным Стандартом;
- физико-механические и технологические испытания грунтов;
- бурения скважин различного назначения по заявкам юридических и физических лиц.

ООО «Росизыскания» представлена линейной структурой аппарата управления, что позволяет достичь следующих результатов:

- ориентация на источник прибыли;
- централизация и самостоятельность в принятии решений и их обоснованность;
- обеспечение более тесной связи с заказчиками работ, услуг.

Генеральным и единоличным руководителем ООО «Росизыскания» выступает генеральный директор.

Должностными обязанностями генерального директора являются:

- руководство фирмой в соответствии с действующим законодательством России;
- выполнение целей и задач, стоящих перед ООО «Росизыскания»;
- выполнение обязательств перед клиентами, партнерами и банками;
- организация производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

В подчинении у генерального директора ООО «Росизыскания» находится бухгалтер и топограф.

На рисунке 2.1 представлена диаграмма структуры управления в организации.



Рис. 2.1. Структура управления ООО «Росизыскания»

В зависимости от объема, заказанными клиентами услуг, руководство ООО «Росизыскания» принимает решение о найме по договору работников: главного инженера, геодезиста, буровиков, лаборантов. В обязанность наемных сотрудников входит работа по бурению скважин, инженерно-геологическим изысканиям, а так же лабораторные исследования.

Бухгалтерия осуществляет учет средств предприятия и хозяйственных операций с материальными и денежными ресурсами, устанавливает результаты финансово-хозяйственной деятельности ООО «Росизыскания».

В Учетной политике организации закреплён выбор одного из двух или нескольких вариантов учета активов, обязательства или элементов, формирующих налоговую базу. Другими словами, в том случае, когда имеется возможность выбора метода формирования налоговой базы или учета отдельных операций, разработка учетной политики является целесообразной.

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, могут разрабатывать учетную политику, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. ООО «Росизыскания» составляет Учетную

политику отдельно, как для бухгалтерского учета, так и для целей налогового учета.

Учетная политика для ООО «Росизыскания» является рабочим документом.

При проведении налоговых проверок соответствующий распорядительный документ (которым утверждается учетная политика) может использоваться как вспомогательное средство для обоснования позиции организации при возникновении спорных ситуаций.

Приказ об учетной политике ООО «Росизыскания» №7 от 20.11.2011 г. утвержден генеральным директором (Приложение 1). Учетная политика составлена на основе рекомендаций ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н).

В учетной политике ООО «Росизыскания» отражены следующие элементы:

- определено применение упрощенной системы налогообложения;
- выбор объекта налогообложения «доходы»;

Общество с ограниченной ответственностью «Росизыскания» применяет упрощенную систему налогообложения с момента государственной регистрации.

ООО «Росизыскания» вправе применять УСН, так как отвечает критериям, установленным ст. 346.12 и ст. 346.13 Налогового кодекса РФ.

Переход на УСН позволил ООО «Росизыскания» заменить ряд налогов, установленных законодательством, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности. В частности, ООО «Росизыскания» освобождено от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, не признается плательщиком налога на добавленную стоимость. Однако организация не освобождается от уплаты обязательных страховых взносов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для оценки финансово-хозяйственной деятельности организации проведем анализ основных показателей по данным бухгалтерской отчетности: бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах фирмы за 2015 – 2017 годы (Приложения 3 - 5).

Основные экономические показатели общества с ограниченной ответственностью «Росизыскания» по итогам деятельности за 2015 – 2017 годы представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Основные экономические показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Росизыскания» за 2015-2017 гг.

Наименование показателей	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Абсолютное отклонение(±)		Темп прироста в %	
				2016г. к 2015г.	2017г. к 2016г.	2016г. к 2015г.	2017г. к 2016г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1.Выручка от реализации продукции (работ, услуг), тыс. руб.	1 467	1 160	880	-307	-280	-20,93	-24,14
2.Себестоимость проданных товаров (работ, услуг), тыс. руб.	1 079	758	783	-321	25	-29,75	3,30
3.Прибыль (убыток) до налогооблож., тыс. руб.	342	386	97	44	-289	12,87	-74,87
4.Чистая прибыль, тыс. руб.	307	351	71	44	-280	14,33	-79,77
5.Сумма дебиторской задолженности на конец года, тыс. руб.	3 623	2 840	131	-783	-2709	-21,61	-95,39
6.Сумма кредиторской задолженности на конец года, тыс. руб.	3 291	2 105	15	-1 186	-2090	-36,04	-99,29
7.Среднегодовая численность, чел.	3	3	2	-	-	-	-
8.Рентабельность продаж,%	20,93	30,26	8,07	9,33	-22,19	44,58	-73,33

Согласно данным таблицы 2.1 чистая прибыль ООО «Росизыскания» имеет положительную динамику в период с 2015 по 2016 год. В этом периоде чистая прибыль увеличилась на 44 000 рублей, что составило 12,86 % темпа прироста.

Рентабельность продаж также имеет высокие положительные показатели. В период с 2015 по 2016 годы рентабельность оказываемых услуг организации выросла на 9,33 %. Это свидетельствует о большом количестве оказанных инженерно-геологических услугах заказчикам и поступлении денежных средств на счет ООО «Росизыскания» за оказанные инженерно-геологические услуги.

Однако, в период с 2016 по 2017 год наблюдается уменьшение показателей выручки от реализации работ (услуг), чистой прибыли организации и рентабельности предприятия. В 2017 году по отношению к 2016 году чистая прибыль ООО «Росизыскания» упала на 79,77 %, темп прироста рентабельности продаж (услуг) сократился на 73,33 %.

Снижение данных показателей свидетельствуют об уменьшении поступления в кассу организации денежных средств в качестве оплаты оказанных услуг, а так же уменьшении количества оказанных инженерно-геологических услугах заказчикам.

На основе данных таблицы 2.1 составим диаграмму основных экономических показателей финансово-хозяйственной деятельности ООО «Росизыскания» (см. рис. 2.2).

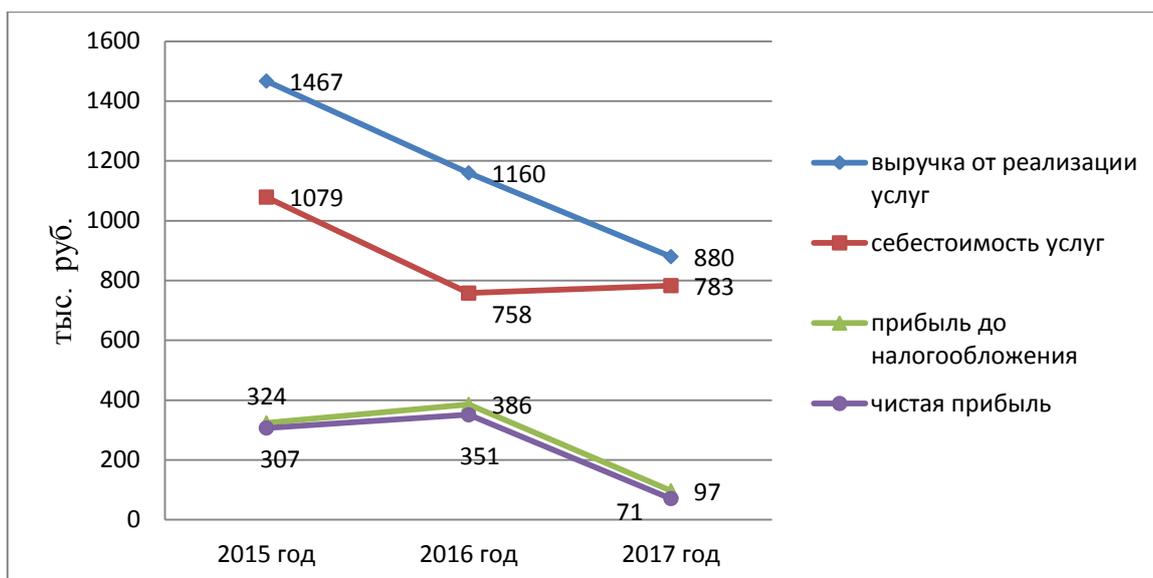


Рис. 2.2. Динамика основных экономических показателей ООО «Росизыскания» за период 2015 – 2017 гг.

Из диаграммы рисунка 2.2 можно сделать вывод о том, что динамика основных экономических показателей ООО «Росизыскания» за период 2015 – 2017 гг. в целом имеет отрицательную динамику. Выручка от реализации услуг снизилась на 587 тыс. рублей, за анализируемый период. Чистая прибыль уменьшилась на 280 тыс. рублей по результатам экономической деятельности предприятия с 2016 года по 2017 год.

На рисунке 2.3 отразим экономический показатель «рентабельность продаж» ООО «Росизыскания» за период 2015 – 2017 гг.

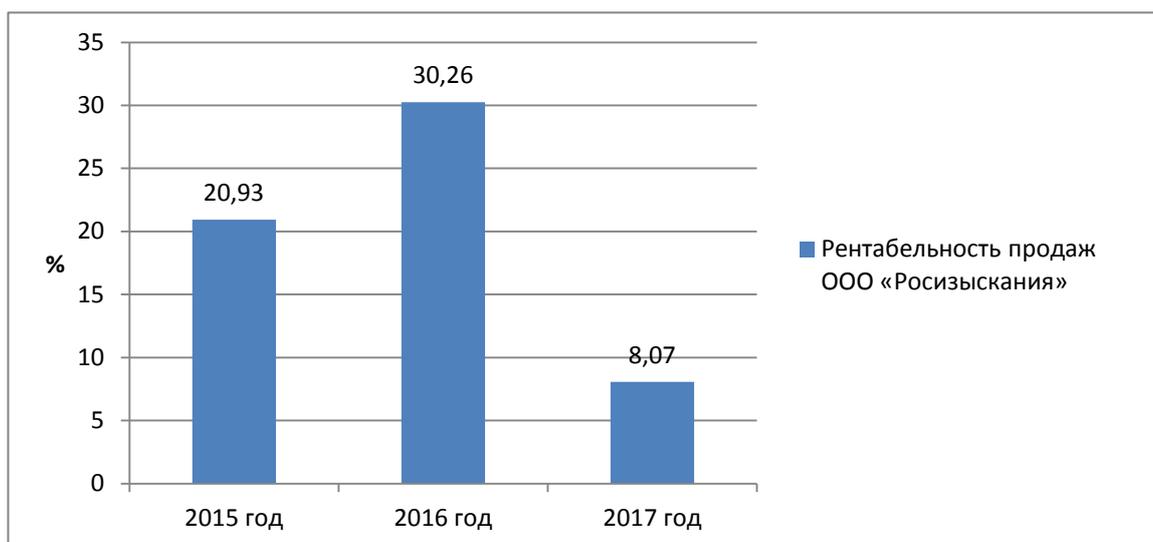


Рис. 2.3. Динамика рентабельности продаж ООО «Росизыскания»

Из диаграммы 2.3 видно, что показатель рентабельности общества с ограниченной ответственностью «Росизыскания» снизился на 22,19 % по отношению 2017 года к 2016 году. Что свидетельствует о низкой экономической деятельности предприятия в данном периоде.

Для полноценного анализа финансово-хозяйственной деятельности ООО «Росизыскания», необходимо рассчитать сумму налоговых платежей организации.

Совокупные налоговые платежи ООО «Росизыскания» отразим в таблице 2.2. Данные для таблицы получены из финансовых документов предприятия (Приложения 6 - 8).

Таблица 2.2

Совокупные налоговые платежи ООО «Росизыскания»
за период 2015-2017 гг.

руб.

Налоговые платежи	Налоговый период			Отклонение 2017 г. к 2015 г.	
	2015 год	2016 год	2017 год	Абсол., руб.	Относит., %
1	2	3	4	5	6
Единый налог при УСН	69 960	69 600	52 793	-17 167	-24,54
НДФЛ	68 113	64 358	46 452	-21 681	-31,80
Страховые взносы	157 820	150 499	94 240	-63 580	-40,29
Всего:	295 893	284 457	193 485	-102 408	-34,61

Из таблицы 2.2 видно, что совокупные налоговые платежи за период с 2015 года по 2017 год снизились на 102 408 рублей. Это связано с уменьшением дохода ООО «Росизыскания» за анализируемый период, а также снижением страховых выплат на 40,29 %, вследствие уменьшения числа сотрудников в организации.

На основе данных таблицы 2.2 вычислим сумму налоговых платежей уплаченных из средств ООО «Росизыскания».

Сумма налоговых платежей рассчитаем по формуле:

$$= \text{Единый налог} + \text{Страховые взносы} \quad (2.1)$$

Сумма налоговых платежей за 2015 год составила:

$69\,960 + 157\,820 = 227\,780$ рублей.

Сумма налоговых платежей за 2016 год составила:

$69\,600 + 150\,499 = 220\,099$ рублей.

Сумма налоговых платежей за 2017 год составила:

$52\,793 + 94\,240 = 147\,033$ рублей.

Налоговое бремя ООО «Росизыскания» за период с 2015 по 2017 годы рассчитаем по формуле:

$$\text{Налоговое бремя} = (\quad \quad \quad / \text{Выручка}) \times 100 \% \quad (2.2)$$

Налоговое бремя за 2015 год составило:

$227\,780 / 1\,467\,000 \times 100 \% = 15,53 \%$

Налоговое бремя за 2016 год составило:

$220\,099 / 1\,160\,000 \times 100 \% = 18,97 \%$

Налоговое бремя за 2017 год составило:

$147\,033 / 880\,000 \times 100 \% = 16,71 \%$

На основе рассчитанных данных, можно сделать вывод, что максимальную налоговую нагрузку ООО «Росизыскания» испытало в 2016 году. Налоговое бремя в данном периоде составило почти 19 %. Минимальная налоговая нагрузка была в 2015 году и составила 15,53 %.

На рис. 2.4 налоговую нагрузку ООО «Росизыскания» представим в виде диаграммы.

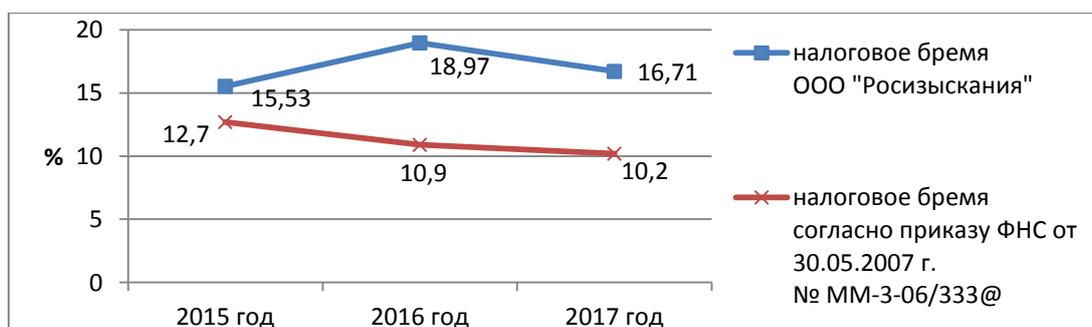


Рис. 2.4. Налоговая нагрузка ООО «Росизыскания» за 2015 – 2017 гг.

Из рисунка 2.4 можно заключить, что налоговое бремя для ООО «Росизыскания» является выше среднего, согласно информации ФНС от 11 мая 2018 г. «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в процентах в соответствии с п. 6 приказа ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@» [10]. Так, в соответствии с приказом ФНС, в 2017 году для данного вида деятельности, налоговая нагрузка должна быть не ниже 10,2 %. Однако, стоит заметить, что расчеты были произведены без учета поступлений страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Для расчета налогового бремени для ООО «Росизыскания» были учтены страховые взносы. Максимальная налоговая нагрузка в 2016 году составила 18,97 %. Поэтому, можно заключить, что налоговая нагрузка для организации является средней для данного вида деятельности.

2.2. Порядок формирования налоговой базы по упрощенной системе налогообложения в ООО «Росизыскания»

Общество с ограниченной ответственностью «Росизыскания» является плательщиком единого налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения с момента регистрации Белгородской регистрационной палатой 28.10.2011 года.

В соответствии с регламентом пункта 1 статьи 346.14 НК РФ, объектом налогообложения ООО «Росизыскания» признаются «доходы».

Налогооблагаемые доходы ООО «Росизыскания» являются доходы, полученные от оказания инженерно-геологических и бурильных услуг.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках или кассу. Документальным подтверждением доходов выступают первичные документы бухгалтерского учета (акты и счета).

В соответствии с пунктом 4 ст. 346.11 для ООО «Росизыскания» сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и порядок предоставления статистической отчетности.

По итогам каждого отчетного периода ООО «Росизыскания» исчисляет сумму авансового платежа по налогу по итогам каждого отчетного периода, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Сдача налоговой отчетности по единому налогу, а также уплата налога и авансовых платежей по налогу производятся по месту нахождения организации, т.е. в ИФНС г. Белгорода.

В ООО «Росизыскания» ведется учет доходов для целей исчисления налоговой базы по единому налогу в книге учета доходов и расходов организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации (согласно приказу Минфина России от 22.10.2012 № 135н (ред. От 07.12.2016) «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения»).

Книга учета доходов и расходов является основным регистром налогового учета при УСН, способ ведения книги закрепляется в учетной политике ООО «Росизыскания» в целях налогообложения (Приложение 2).

КУДиР ведется ООО «Росизыскания» в электронном виде, с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8, редакция 3.0». По окончании года, книгу учета доходов и расходов распечатывают,

прошнуровывают, пронумеровывают, подписывается генеральным руководителем ООО «Росизыскания» и ставится печать (Приложение 9).

Книга учета доходов и расходов отражает полученные доходы, формирующие налоговую базу, и совершенные расходы в хронологическом порядке, путем внесения записей из первичных документов, содержащие хозяйственные операции, совершенные в течении календарного года.

КУДиР выстроена таким образом, что становится возможным исчислять налоговую базу текущего налогового периода, применять вычеты в сумме уплаченных страховых взносов и осуществлять перенос убытков по итогам прошлых налоговых периодов.

Книга учета доходов и расходов ООО «Росизыскания» состоит из четырех разделов:

- 1) Первый раздел. Здесь отражены все доходы и расходы ООО «Росизыскания», формирующие налоговую базу.
- 2) Второй раздел. Здесь показываются все расходы на приобретение и создание основных средств и нематериальных активов. Однако, для ООО «Росизыскания» данный раздел является пустым, поскольку все основные фонды находятся в аренде.
- 3) В третьем разделе указываются убытки прошлых налоговых периодов. Раздел заполняется в том случае, когда по итогам налогового периода признали убытки или если налоговая база за отчетный год уменьшается на убытки прошлых лет.
- 4) Четвертый раздел заполняется ООО «Росизыскания» с объектом налогообложения «доходы». В разделе указывают суммы страховых взносов, пособий по болезни и платежи по договорам добровольного личного страхования.

Далее приведем примеры заполнения книги учета доходов и расходов общества с ограниченной ответственностью «Росизыскания».

Согласно КУДиР общества с ограниченной ответственностью «Росизыскания» за III квартал, за 9 месяцев 2017, 19 июля 2017 года на

основании заключенного ранее договора и подписанного акта о выполненных услугах с организацией «ЗАО «Белгородгражданпроект-Плюс», сделана запись в книгу учета доходов и расходов ООО «Росизыскания» (см. рис. 2.5).

I. Доходы и расходы				
Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
13	07.07.2017, №116	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-Оплата по счету за инж-геологич.изыск "Кан.коллектор". Аналитика платежа: "АО институт "Белгородгражданпр", "РИ 16-09".	40000,00	
14	13.07.2017, №154	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-Оплата инж-геологич.изыск "Навес на автоприеме". Аналитика платежа: "ЗАО "Белгородгражданпроект-Плюс", "РИ 17-08иги".	10000,00	
15	14.07.2017, №589	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-Оплата по счету 12 от 13.07.17 за услуги. Аналитика платежа: "ООО "Печатный экспресс", "РИ 17-09".	40000,00	
16	19.07.2017, №161	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-Оплата инж-геологич.изыск "Навес на автоприеме элеватора, г.Белгород". Аналитика платежа: "ЗАО "Белгородгражданпроект-Плюс", "РИ 17-08иги".	10000,00	
17	05.09.2017, №72	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-За инж-геологич.изыск. Аналитика платежа: "ООО "Региональное строительство", "РИ 17-11иги".	18000,00	
Итого за III квартал			118000,00	0,00
Итого за 9 месяцев			658375,00	0,00

Рис. 2.5. Фрагмент книги учета доходов и расходов ООО «Росизыскания» за III квартал (9 месяцев) 2017 г.

Согласно книге учета доходов и расходов (см. рис. 2.5) общество с ограниченной ответственностью «Росизыскания» за III квартал 2017 года получила доход в размере 118 000 рублей, за 9 месяцев 2017 года - 658 375 рублей.

Операции отражаются в книге учета доходов и расходов в хронологической последовательности в том периоде, когда они были

совершены. Следовательно, доходы фактически получены в виде денежных средств или иных ценностей в счет оплаты за оказанные работы в октябре – декабре 2017 г. будут отнесены в КУДиР в формирование книги за IV квартал (год) (рис. 2.6).

I. Доходы и расходы				
Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы (руб.)	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы (руб.)
1	2	3	4	5
18	05.10.2017, №221	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-Оплата по счету за инж-геол.изыск "Навес на автоприеме по ул.Макаренко". Аналитика платежа: "ЗАО "Белгородгражданпроект-плюс", "РИ 17-08иги".	500,00	
19	06.10.2017, №223	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-Оплата по счету за инж-геол.изыск "Навес на автоприеме по ул.Макаренко". Аналитика платежа: "ЗАО "Белгородгражданпроект-плюс", "РИ 17-08иги".	10000,00	
20	18.10.2017, №144	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-За геологич. раб. в с.Строкино, с.Дубрава. Аналитика платежа: "ООО"ГАРАНТ-ПРОЕКТ", "РИ 17-14,РИ 17-15"	100000,00	
21	20.11.2017, №55	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-По договору №РИ17-18 от 10.11.17 за инж-геологич. изыск. с.Чуево. Аналитика платежа: "ООО"ГАРАНТ-ПРОЕКТ", "РИ 17-18".	50000,00	
22	19.12.2017, №1419	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-За инж. изыск. По счету №19 от 19.12.17г. Аналитика платежа: "ООО"Марс", "счет №19,20 от 19.12.2017".	36000,00	
23	26.12.2017, №132956	Поступление на р/с: Поступления от покупателей-Оплата по договору №РИ 17-16-иги от 11.11.17г. от Ощепкова С.А. "Надежда в с.Таврово". Аналитика платежа: "СНТ"Надежда", "РИ 17-16-иги".	25000,00	
Итого за IV квартал			221500,00	0,00
Итого за год			879875,00	0,00

Рис. 2.6. Фрагмент книги учета доходов и расходов ООО «Росизыскания» за IV квартал (год) 2017 г.

По данным книги учета доходов и расходов (см. рис. 2.6), ООО «Росизыскания» за IV квартал 2017 года был получен доход в размере 221 500 рублей, итоговый доход за 2017 год составил 879 875 рублей.

Поскольку ООО «Росизыскания» применяет по УСН объект «доходы» и не ведет торговой деятельности, то кроме титульного листа и раздела 1

организацией формируется только раздел «IV. Расходы, предусмотренные пунктом 3.1 статьи 346.21 Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшающие сумму налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (авансовых платежей по налогу)».

В 2017 г. ООО «Росизыскания» были отражены суммы начисления и уплаты обязательных страховых взносов. Расходы по выплате пособия по временной нетрудоспособности, платежи (взносы) по договорам добровольного личного страхования в текущем году отсутствовали (Приложение 10). Фрагмент книги учета доходов и расходов ООО «Росизыскания» (раздел IV) за 2017 г. представлен на рис.2.7.

№ п/п	Дата уплаты страх. взн, выплаты пособ. по временной нетруд.	Период, за который произведена уплата страх. взн., выплата пособ. по вр. Нетруд.	Итого (руб.)
1	2	3	4
1	02.02.2017	январь	7600,00
2	02.03.2017	февраль	7600,00
Итого за I квартал			15200,00
3	04.04.2017	март	7600,00
4	02.05.2017	апрель	7600,00
5	02.06.2017	май	7600,00
Итого за II квартал			22800,00
Итого за полугодие			30400,00
6	04.07.2017	июнь	7600,00
7	02.08.2017	июль	7600,00
8	05.09.2017	август	7600,00
Итого за III квартал			22800,00
Итого за 9 месяцев			53200,00
9	03.10.2017	сентябрь	7600,00
10	02.11.2017	октябрь	7600,00
11	05.12.2017	ноябрь	7600,00
12	11.01.2018	декабрь	18240,00
Итого за IV квартал			41040,00
Итого за год			94240,00

Рис. 2.7 Фрагмент книги учета доходов и расходов ООО «Росизыскания» (раздел IV) за 2017

Согласно данным рис. 2.7. и Приложению 10 за 2017 год обществом с ограниченной ответственностью «Росизыскания» было уплачено всего

страховых взносов – 94 240 руб. Из них: страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – 68 200 руб., страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности – 8 990 руб., страховых взносов на обязательное медицинское страхование – 15 810 руб., а также страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев – 1 240 руб.

Подводя итог, можно обобщить особенности заполнения Книги учета доходов и расходов при применении упрощенной системе налогообложения:

- КУДиР обязаны вести как юридические лица, так и индивидуальные предприниматели, заверения в налоговых данный документ не требует;

- новая КУДиР заводится с началом каждого года, где отражаются все доходы и расходы, принимаемые при УСН. В том случае, если деятельность не ведется, регистры подлежат заполнению;

- книга предоставляется в контролирующие органы по требованию;

- отсутствие данного документа является основанием для привлечения к ответственности;

- учет ведется в хронологическом порядке.

Книга ведется ООО «Росизыскания» в электронном виде и служит основным налоговым регистром для формирования налоговой декларации.

2.3. Анализ механизма исчисления единого налога на примере ООО «Росизыскания»

Налоговая отчетность при применении ООО «Росизыскания» упрощенной системы налогообложения сокращена:

1. Декларация по УСН не сдается по итогам отчетных периодов (декларация подается раз в год по окончании календарного года).

2. Книгу учета расходов и доходов заверять в ИФНС не обязательно, предоставлять ее необходимо только по требованию налогового органа.

Обязательная налоговая отчетность ООО «Росизыскания» складывается из:

- декларации УСН;
- отчетности по НДФЛ;
- отчетности в ПФР и ФСС.

Декларацию по УСН ООО «Росизыскания» сдает в ИФНС по истечении отчетного года до 31 марта следующего года. Для отчета за 2017 год используется ее форма, утвержденная приказом ФНС России от 26.02.2016 № ММВ-7-3/99@.

Отчетность по НДФЛ с 2016 года ООО «Росизыскания» сдает в двух видах:

- 6-НДФЛ, сдается организацией ежеквартально до окончания месяца, следующего за отчетным кварталом;
- 2-НДФЛ, подается ежегодно в срок до 1 апреля следующего года.

Отчетность по страховым взносам ООО «Росизыскания» предоставляет ежеквартально:

- в ИФНС (единую по взносам на ОПС, ОМС, ОСС по нетрудоспособности и материнству) – до 30-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;

- в ФСС (по взносам на травматизм) – до 20-го числа (на бумаге) или до 25-го (электронного) месяца, следующего за отчетным кварталом.

Помимо этого, в ПФР ООО «Росизыскания» ежемесячно до 15-го числа следующего месяца предоставляет сведения о своих работниках: Ф.И.О., ИНН, СНИЛС.

Согласно закону № 402-ФЗ все организации обязаны вести бухгалтерский учет. В законе нет исключений для фирм, применяющих специальные налоговые режимы. Поэтому ООО «Росизыскания» ведет бухгалтерский учет и предоставляет годовую бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию.

Бухгалтерская отчетность малых предприятий включает:

- бухгалтерский баланс (форма 1);
- отчет о финансовых результатах (форма 2).

Полные и упрощенные версии бухгалтерского баланса и формы 2 регламентируются приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

ООО «Росизыскания» сдает бухгалтерскую отчетность в ИФНС и госстатистику до 31 марта года, следующего за отчетным.

При необходимости обязательные формы отчетности общество с ограниченной ответственностью «Росизыскания» сопровождает пояснениями.

Заполнение декларации по единому налогу при применении упрощенной системы налогообложения.

Значение показателей в налоговой декларации указываются в полных рублях.

Налоговая декларация по единому налогу, уплачиваемому ООО «Росизыскания» в связи с применением УСН (Приложения 6, 7, 8) состоит из двух разделов:

1. Раздел 1 «Сумма налога (авансового платежа по налогу), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы

налогообложения (объект налогообложения - доходы), подлежащая уплате (уменьшению), по данным налогоплательщика»;

2. Раздел 2 «Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (объект налогообложения - доходы)».

В Разделе 1 ООО «Росизыскания» указывает: объект налогообложения, код по ОКТМО, а так же исчисленные суммы авансовых платежей. Сумма налога, подлежащая доплате за налоговый период, по сроку не позднее 31 марта, следующего за истекшим налоговым периодом указывают в строке 100. ООО «Росизыскания» отразила сумму, равную 6 645 руб. (за 2017 год).

В Разделе 2 ООО «Росизыскания» указывает:

- ставку налога (6 %);
- сумму полученных доходов (налоговая база для исчисления налога (авансового платежа по налогу)) нарастающим итогом (в строке 113 ООО «Росизыскания» указала сумму за налоговый период равную 879 875 руб. за 2017 год);

- сумму исчисленного налога (авансового платежа по налогу) строки 130 – 133 (за налоговый период сумма исчисленного налога равна 52 793);

- сумму страховых взносов, выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности и платежей по договорам добровольного личного страхования (нарастающим итогом), уменьшающая сумму исчисленного за налоговый период налога (авансового платежа по налогу) строки 140 – 143. ООО «Росизыскания» указала сумму за налоговый период равную 26 397 руб. за 2017 год.

На основе данных деклараций ООО «Росизыскания» за период 2015 – 2017 гг. (Приложения 6, 7, 8), проведем анализ сумм единого налога исчисленного к уплате (см. табл. 2.3).

Начисление единого налога в ООО «Росизыскания» за 2015-2017 гг.

руб.

Период	Сумма доходов	Сумма исчисленного налога (аванса)	Сумма страховых взносов, подлежащих вычету	Сумма налогов (авансов), подлежащих уплате	Сумма подлежащее доплате по итогам отчетного (налогового) периода
1	2	3	4	5	6
2015 год					
I квартал	245 000	14 700	7 350	7 350	7 350
Полугодие	370 000	22 200	11 100	11 100	3 750
9 месяцев	655 000	39 300	19 650	19 650	8 550
Год	1 166 000	69 960	34 980	34 980	15 330
2016 год					
I квартал	320 000	19 200	9 600	9 600	9 600
Полугодие	550 000	33 000	16 500	16 500	6 900
9 месяцев	720 000	43 200	21 600	21 600	5 100
Год	1 160 000	69 600	34 800	34 800	13 200
2017 год					
I квартал	280 000	16 800	8 400	8 400	8 400
Полугодие	540 375	32 423	16 212	16 212	7 811
9 месяцев	658 375	39 503	19 752	19 752	3 540
Год	879 875	52 793	26 397	26 397	6 645

Из таблицы 2.3. сделаем вывод, расчет единого налога при объекте налогообложения «доход» ООО «Росизыскания» ведет поквартально, 3 раза при этом рассчитывает суммы авансов, а по итогам года определяет окончательную величину налога. Во всех кварталах (кроме первого), рассчитанная таким образом сумма налогов, подлежащих уплате, дополнительно уменьшается на величину начисленных в предыдущих отчетных периодах авансов.

Для наглядного представления о начислении сумм налогов (авансов) ООО «Росизыскания» за 2015 – 2017 год, данные табл. 2.3 отразим графически. (см. рис. 2.8).

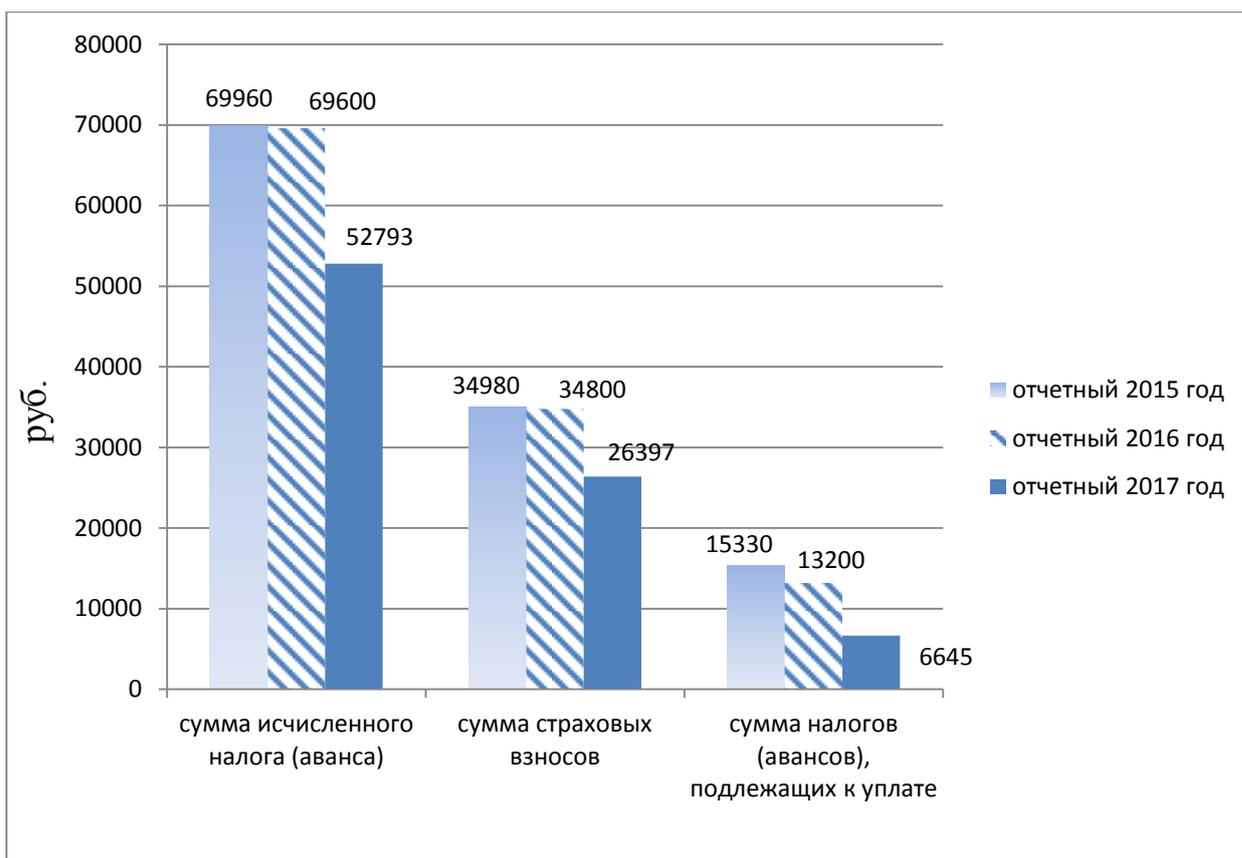


Рис. 2.8. Диаграмма начисленных сумм налогов, страховых взносов, сумм уплаченных налогов по итогам отчетного года.

Из диаграммы 2.8 можно заключить следующее, страховые взносы, используемые обществом с ограниченной ответственностью «Росизыскания» в качестве налоговых вычетов (согласно пп.3, 5 ст. 346.21 НК РФ) дополнительно уменьшают сумму начисленного налога по итогам отчетного периода. Так в 2017 году по итогам финансовой деятельности ООО «Росизыскания» сумма исчисленного налога составила 52 793 рубля. Сумма налогов, подлежащих к уплате в бюджет – 6 645 рублей.

Отметим, что уплата и авансовых платежей и налогов, представление отчетности организацией осуществлялось в установленные и законодательством сроки.

Согласно ст. 346.23 НК РФ, декларацию по упрощенной системе налогообложения налогоплательщики предоставляют один раз в год по

истечению налогового периода. В п.1 ст. 346.23 НК РФ налоговый период по УСН – календарный год.

На примере налоговой декларации ООО «Росизыскания» за 2017 год, проведем анализ сроков ее предоставления в налоговый орган предприятием.

Данные отразим в таблице 2.4.

Таблица 2.4

Анализ соблюдения сроков уплаты единого налога и предоставления декларации по УСН ООО «Росизыскания» за 2017 год

Период	Ст. 346.23 НК РФ	Фактическая дата	Нарушение сроков
1	2	3	4
Платеж за I квартал	Не позднее 25.04.2017	Оплата аванса 25.04.2017	Не выявлено
Платеж за полугодие	Не позднее 25.07.2017	Оплата аванса 25.07.2017	Не выявлено
Платеж за 9 месяцев	Не позднее 25.10.2017	Оплата аванса 25.10.2017	Не выявлено
Платеж за год	Не позднее 31.03.2018	Оплата налога 07.02.2018	Не выявлено
Декларация за 2017 год	Не позднее 02.04.2018	07.02.2018	Не выявлено

На основе данных таблицы 2.4, можно сделать вывод о том, что нарушение сроков оплаты авансов и подачи декларации по единому налогу в ИФНС России по г. Белгороду обществом с ограниченной ответственностью «Росизыскаая» не обнаружено. Оплата авансового платежа за первый квартал 2017 года была произведена 25.04.2017 г., за полугодие – 25.07.2017 г., авансовый платеж за 9 месяцев произведен – 25.10.2017 г., уплата единого налога и предоставление декларации по УСН ООО «Росизыскания» совершило 7 февраля 2018 года.

2.4. Перспективы развития упрощенной системы налогообложения в России

В бюджетном послании Правительства Российской Федерации от 03.10.2017 г. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно – тарифной политики на 2018 год и плановый период 2019 и 2020 годов», обращенном к Федеральному собранию и органам государственной власти, одним из приоритетных направлений на 2018 год и плановый период 2019 – 2020 гг. является принятие мер, направленных на поддержку представителей среднего и малого бизнеса [19].

Основными способами поддержки малого предпринимательства являются: полное освобождение начинающих предпринимателей от налогового бремени (налоговые каникулы для индивидуальных предпринимателей), различные субсидии, гранты, а также иные налоговые льготы.

Упрощенная система налогообложения – это специальный налоговый режим, который направлен на снижение налоговой нагрузки на субъекты малого и среднего предпринимательства.

Однако, современная экономическая ситуация в России требует модернизации и развития упрощенной системы налогообложения.

Для комплексного решения задач по совершенствованию и развитию упрощенной системы налогообложения, применяемой субъектами малого и среднего бизнеса, проанализируем налоговые поступления УСН по Белгородской области за 2014 – 2016 годы. Данные для анализа возьмем из статистической отчетности сайта ФНС и отразим в таблице 2.5.

Таблица 2.5

Динамика налоговых поступлений УСН
по Белгородской области за 2014 – 2016 гг.

тыс. руб.

Наименование показателей	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютное отклонение(±)		Темп прироста в %	
				2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2017г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами	2500523	2702860	2765426	202337	62566	8,09	2,31
УСН, в том числе по объекту:	1564172	1415099	1524777	-149073	109678	-9,53	7,75
«Доходы»	1240026	1064089	1151312	-175937	87223	-14,19	8,20
«Доходы, уменш. на величину расходов»	324146	351010	373465	26864	22455	8,29	6,40
Сумма мин. налога	191766	205028	225539	13262	20511	6,92	10,00
Количество налогоплательщиков УСН, ед.	22526	24611	24137	2085	-474	9,26	-1,93

Согласно отчетным данным, наблюдается положительная динамика по сумме налогов, поступающих в бюджет Белгородской области от малого и среднего предпринимательства в период 2014 – 2016 гг. Темп прироста в 2015 году составил 8,09 %, а в 2016 году – 2,31 %.

Следует заметить, что динамика налоговых поступлений от организаций и индивидуальных предприятий, применяющих УСН является непостоянной. Так темп прироста в 2015 году снизился на 9,53 % (по объекту налогообложения «доходы» наблюдается снижение на 14,19 %). А в 2016 году темп прироста повысился на 7,75 % (8,20 % по объекту налогообложения «доходы»).

Для наглядного отображения динамики налоговых поступлений от предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения составим диаграмму (см. рис. 2.9).

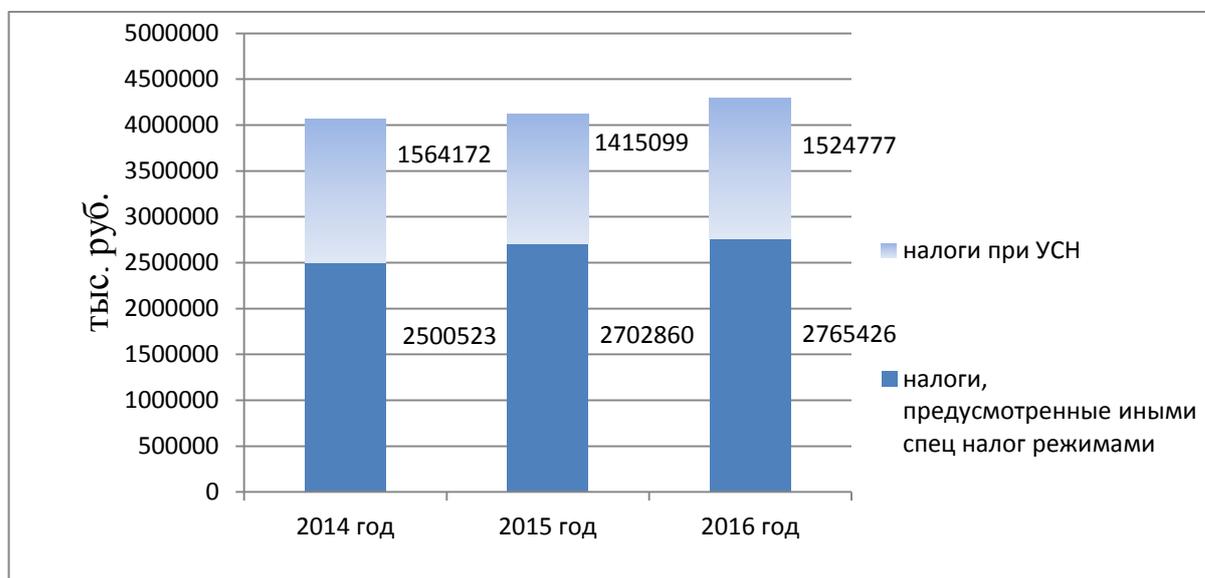


Рис. 2.9. Динамика налоговых поступлений УСН по Белгородской области за 2014 – 2016 гг.

Количество налогоплательщиков УСН в 2016 году составило 24 137 ед., что почти на 2 % ниже, чем в 2015 году.

Динамики налоговых поступлений от организаций и индивидуальных предприятий, применяющих УСН в белгородской области за 2014 – 2016 гг., свидетельствует об уменьшении организаций и предприятий малого и среднего бизнеса и общей экономической ситуацией в стране.

Применение упрощенной системы налогообложения для организаций и индивидуальных предпринимателей имеет ряд достоинств.

Одним из главных преимуществ является «замена таких налогов, как: налог на прибыль организации, налог на имущество организаций, НДФЛ для индивидуальных предпринимателей, налог на имущество физических лиц для индивидуальных предпринимателей, НДС заменяется единым налогом,

причем, сохраняется обязанность выплат страховых взносов в пенсионный фонд и оплата больничных листов, в предусмотренном порядке» [36, 50].

Такая замена облегчает ведение налогового учета и сдачу налоговой отчетности в отношении единого налога, упрощается ведение бухгалтерского учета.

При применении организациями УСН, появляется возможность переносить полученные убытки на последующие налоговые периоды.

Дополнительной положительной стороной упрощенной системы налогообложения является ускоренное списание расходов на приобретение объектов основных средств.

Однако, существуют и недостатки, мешающие развиваться упрощенной системе налогообложения.

При учете расходов на приобретение объектов основных средств необходимо уплатить дополнительную сумму налога и пени в случае продажи объекта основных средств ранее установленного срока.

Если в течение года произошло превышение установленных лимитов в отношении суммы полученного дохода, либо величины остаточной стоимости объектов основных средств, то организации, применяющей упрощенную систему налогообложения необходимо вернуться на основной режим налогообложения.

Важнейший недостаток – налогоплательщики УСН не относятся к плательщикам НДС. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения не выставляют счета-фактуры покупателям и заказчикам. Вследствии чего у последних при сделках с предпринимателями и организациями, работающими на УСН, значительно вырастают суммы НДС, которые необходимо перечислить в бюджет. Поэтому, «малые организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, являются невыгодными партнерами для иных контрагентов. Наиболее оптимальным решением данной проблемы заключается в введении НДС в УСН с сохранением действующего порядка его уплаты, но с зачетом уплаченных

сумм в счет единого налога. При этом необходимо принимать в расчет доленое распределение уплачиваемых НДС и единого налога между бюджетами разных уровней. При расчете единого налога из налогооблагаемой базы следует вычитать уплаченный НДС в целях устранения двойного налогообложения, а затем сопоставлять его величину с начисленным единым налогом на доход, чего не было учтено в законодательных поправках по применению упрощенной системы налогообложения» [48, стр. 122].

Еще один немаловажный недостаток применения УСН – ограничение перечня расходов при использовании объекта «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Практика применения специальных налоговых режимов для малого и среднего бизнеса позволила выявить большое количество нестыковок, их непоследовательность и несбалансированность с общей традиционной системой налогообложения, а также отсутствие целостности упрощенных режимов и единой методологии определения базовой доходности. Поэтому, эти и другого рода причины и проблемы, возникающие при применении специальных режимов налогообложения обуславливают необходимость развития и совершенствования действующих специальных режимов.

Исходя из этого, можно представить следующие перспективы развития упрощенной системы налогообложения:

- 1) необходимо дополнить статью допустимых расходов: потери от брака, представительские расходы;
- 2) разрешить субъектам малого предпринимательства при применении объекта УСН «доходы» в полном размере учитывать в качестве вычета расходы на обязательное пенсионное страхование и пособия по временной нетрудоспособности, что приведет к реальному учету сумм заработных плат и оплате больничных листов работников;
- 3) дифференцировать критерии оборота, позволяющего применять УСН по видам деятельности (промышленность, строительство);

4) уменьшить ставку налога (для объекта налогообложения «доходы») по опыту стран СНГ, поскольку субъекты малого бизнеса, применяющие УСН, иногда являются невыгодными партнерами для крупных организаций, уплачивающих НДС и разрешить им уплачивать НДС;

5) уменьшить ставки налога (для объектов налогообложения «доходы», а также «доходы, уменьшенные на величину расходов») для организаций и индивидуальных предпринимателей с местом нахождения в сельских населенных пунктах, а также в поселках городского типа и городах районного подчинения с численностью населения до 50 тыс. человек.

Установленный законодательством РФ специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения предоставляет субъектам малого бизнеса возможность снижения налогового бремени, упрощения учета и отчетности, сокращения документооборота. Все это свидетельствует о том, что упрощенная система налогообложения по сравнению с общим режимом налогообложения является льготной для налогоплательщика, но применение ее ограничено рамками малого бизнеса.

В отношении деятельности общества с ограниченной ответственностью «Росизыскания», для снижения налогового бремени и повышения дохода **считаем необходимым** провести следующие мероприятия:

- для увеличения клиентской базы, как следствие, увеличения дохода, обществу с ограниченной ответственностью «Росизыскания» необходимо **активизировать** участие в тендерах;

- для снижения себестоимости услуг, оказываемых обществом с ограниченной ответственностью «Росизыскания», целесообразно иметь в собственности оборудование, технику, лабораторию.

- с целью оптимизации налогообложения на период приобретения оборудования **рассчитать возможность применения УСН по объекту «доходы, уменьшенные на величину расходов».** Данный объект может быть более выгодным, поскольку в составе расходов НК РФ предусматривает **списание стоимости основных средств на затраты организации.**

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Оптимизация налогообложения является важнейшим фактором, повышающим эффективность деятельности организаций, в частности малых предприятий, так как уплата существенных сумм налогов снижают возможность малых организаций на рынке конкурировать с крупными организациями.

В настоящее время в России упрощенную систему налогообложения применяют более 51 % организаций малого бизнеса. По Белгородской области количество налогоплательщиков, применяющих УСН, составляет около 25 000 человек. За последний год в бюджет от плательщиков упрощенной системы налогообложения поступило более 3 млрд. руб. налогов.

В первой главе ВКР рассмотрены теоретические аспекты применения УСН. Упрощенная система налогообложения, ориентирована на субъекты малого и среднего бизнеса, а также на индивидуальных предпринимателей. УСН регулируется законами, письмами и постановлениями Федеральной налоговой службы, Министерством финансов России, Министерством экономического развития России.

Основным достоинством упрощенной системы налогообложения является замена ряда налогов (налог на прибыль организаций, НДФЛ для индивидуальных предпринимателей, налог на имущество организаций, НДС и налог на имущество физических лиц для индивидуальных предпринимателей) – единым налогом. При применении данного налогового режима значительно упрощаются ведение бухгалтерского учета и налогового учета и отчетности.

Упрощенную систему налогообложения целесообразно применять в том случае, если основными потребителями услуг или товаров предприятия являются физические лица, организации или индивидуальные

предприниматели, которые не работают на общей системе налогообложения, так как для данных потребителей не важен НДС в зачет.

Налоговым Кодексом России предусмотрен добровольный порядок перехода фирм и индивидуальных предпринимателей на УСН и обратно на общий режим налогообложения, а так же выбор объекта налогообложения. Это может быть объект «доходы», с налоговой ставкой 6%, либо объект «доходы, уменьшенные на величину расходов», со ставкой налога 15%.

Условия, которые должен **соблюдать плательщик УСН установлены в ст. 346 НК РФ.**

Во второй главе ВКР проведен анализ проведения применения упрощенной системы налогообложения на примере ООО «Росизыскания» показал, что предприятием выбран оптимальный вариант налогообложения.

Несмотря на то, что динамика основных экономических показателей общества с ограниченной ответственностью «Росизыскания» за период 2016 – 2017 гг. снизилась. Падение показателей свидетельствует о низкой экономической деятельности в данном периоде. Однако, следует заметить, что в период с 2015 г. по 2016 г. показатели прибыли до налогообложения и чистой прибыли имели тенденцию к росту. Выручка от реализации услуг снизилась на 587 тыс. рублей, за анализируемый период. Чистая прибыль уменьшилась на 280 тыс. рублей по результатам экономической деятельности предприятия с 2016 года по 2017 год.

Показатель рентабельности ООО «Росизыскания» снизился на 22,19 % по отношению 2017 года к 2016 году. Что свидетельствует о низкой экономической деятельности предприятия в данном периоде.

Налоговое бремя для ООО «Росизыскания» является средним (согласно информации ФНС от 11 мая 2018 г. «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в процентах в соответствии с п. 6 приказа ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@»))

Максимальную налоговую нагрузку ООО «Росизыскания» испытало в 2016 году. Налоговое бремя в данном периоде составило почти 19 %. Минимальная налоговая нагрузка была в 2015 году и составила 15,53 %.

Расчет единого налога при объекте налогообложения «доход» общество с ограниченной ответственностью «Росизыскания» ведет поквартально, 3 раза при этом рассчитывает суммы авансов, а по итогам года определяет окончательную величину налога. Во всех кварталах (кроме первого), рассчитанная таким образом сумма налогов, подлежащих уплате, дополнительно уменьшается на величину начисленных в предыдущих отчетных периодах авансов.

Страховые взносы, используемые обществом с ограниченной ответственностью «Росизыскания» в качестве налоговых вычетов (согласно пп.3, 5 ст. 346.21 НК РФ) дополнительно уменьшают сумму начисленного налога по итогам отчетного периода.

Для увеличения дохода предприятия, обществу с ограниченной ответственностью рекомендовано принимать активное участие в тендерах, целесообразно иметь в собственности оборудование, технику, лабораторию и, как следствие, возможность оптимизации налоговых платежей за счет применения УСН по объекту «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Определены следующие направления развития упрощенной системы налогообложения:

- 1) необходимо дополнить статью допустимых расходов: потери от брака, представительские расходы;
- 2) для субъектов малого предпринимательства отменить ограничение на применение вычетов при УСН с объектом «доходы»;
- 3) дифференцировать критерии оборота, позволяющего применять УСН по видам деятельности (промышленность, строительство);
- 4) уменьшить либо дифференцировать ставку налога

Данные меры будут способствовать развитию малого и среднего предпринимательства в стране.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Омега-Л, 2018. – 63 с.
2. Налоговый кодекс РФ (Часть первая) от 31.07.1998 №146 ФЗ, [Текст]: федер. закон принят ГД ФС РФ (ред. от 09.02.2018): офиц. текст. – М.: Проспект, 2018. – 563 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117 ФЗ, [Текст]: федер. закон принят ГД ФС РФ (ред. от 09.02.2018): офиц. текст. – М.: Проспект, 2018. – 628 с.
4. Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства [Текст]: федер. закон от 29 декабря 1995 № 222-ФЗ (ред. от 24.08.2002) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 34
5. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации [Текст]: федер. закон от 15.12.2001 №167 ФЗ (ред. от 27.12.2017) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – № 1
6. Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и Порядков их заполнения [Текст]: Приказ Минфина РФ от 22.10.2012 № 135н (ред. от 07.12.2016) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016. – № 50
7. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и Порядка ее заполнения [Текст]: Приказ Минфина РФ от 22.06.2017 №58н // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2017. – № 26

8. Об утверждении формы декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам, и порядка ее заполнения [Текст]: Приказ Минфина РФ от 27.02.2017 №30н // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2017. – № 10

9. Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2018 год [Текст]: Приказ Министерства экономического развития РФ от 30.10.2017 № 579 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2017. – № 45

10. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) // Справочная правовая система «Консультант Плюс»

11. Об установлении ставок налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на территории Белгородской области [Текст]: Закон Белгородской области от 14.07.2010 № 367 // Белгородские Известия. – 2010. – № 108

12. Об условиях применения упрощенной системы налогообложения на территории Краснодарского края [Электронный ресурс]: Закон Краснодарского края от 08.05.2015 № 3169-КЗ // Сайт Федеральной Налоговой Службы

13. О внесении изменения в Закон Республики Крым «Об установлении ставки налога, уплачиваемого при применении УСН на территории Республики Крым» [Электронный ресурс]: Закон Республики Крым от 26.10.2016 № 293-ЗРК/2016 // Сайт Федеральной Налоговой Службы

14. Об определении базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 12.02.2018 № 03-15-07/8369 // [Информационно-правовой портал «Гарант.Ру»](#)

15. О применении упрощенной системы налогообложения [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 15.01.2016 № СД-4-3/290@ // Справочная **правовая система «Консультант Плюс»**

16. О порядке применения упрощенной системы налогообложения [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 29.11.2016 № СД-4-3/22669@ // Справочная **правовая система «Консультант Плюс»**

17. О порядке включения сумм в доходы налогоплательщика, применяющего УСН [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 02.02.2015 № 03-04-06/4019 // Справочная **правовая система «Консультант Плюс»**

18. Об учете налогоплательщиком доходов при применении УСН [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 01.07.2013 № 03-11-06/2/24984 // Справочная **правовая система «Консультант Плюс»**

19. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 03.10.2017 // **Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации**

20. Абрамов, В.А. Упрощенная система налогообложения [Текст]: учебник / В.А. Абрамов. – М.: Ось 89, 2015. – 288 с.

21. Барышева, С.Ю. Бухгалтеру на заметку. Выездные и камеральные налоговые проверки [Текст]: учебник / С.Ю. Барышева. – М.: Феникс, 2016. – 256 с.

22. Доброхотова, В.Б. Налоговые проверки. Книга для налогоплательщика и налогового [Текст]: учебник / В.Б. Доброхотова, А.В. Лобанов. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2017. – 416 с.

23. Евстигнеев, Е.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / Е.Н. Евстигнеев. – СПб.: Питер, 2005. – 203 с.

24. Жидкова, Е. Ю. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Е.Ю. Жидкова. – М.: Эксмо, 2017. – 480 с.

25. Зрелов, А.П. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / А.П. Зрелов. – М.: Юрайт, 2015. – 149 с.
26. Колчин, С.П. Налогообложение [Текст]: учебное пособие / С.П. Колчин. – М.: ИПБ-БИНФА, 2016. – 144 с.
27. Кондраков, Н.П. Учетная политика организаций на 2017 г.: в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета [Текст]: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: Эксмо, 2017. – 224 с.
28. Лыкова, Л.Н. Упрощенная система налогообложения [Текст]: учебник / Л.Н. Лыкова. – М.: БЕК, 2015. – 348 с.
29. Миронова, О.А. Налоговое администрирование [Текст]: учебное пособие / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев. – М.: Омега-Л, 2005. – 262 с.
30. Михеева, Т.А. Учет на предприятиях малого бизнеса [Текст]: учебное пособие / Т.А. Михеева. – М.: КолосС, 2015. – 160 с.
31. Окунева, Л.П. Налоги и налогообложение в России [Текст]: учебник / Л.П. Окунева. – М.: Финста-тинформ, 2016. – 312 с.
32. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст]: учебное пособие / В.Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2017. – 196 с.
33. Пархачева, М.А. Упрощенная система налогообложения [Текст]: учебник / М.А. Пархачева. – М.: Эксмо, 2015. – 720 с.
34. Перов, А.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. – М.: Юрайт-Издат, 2017. – 992 с.
35. Полонский, Ю.Д. Упрощенная система налогообложения [Текст]: учебное пособие: изд. 9-е доп. и перераб. / Ю.Д. Полонский. – М.: Ось-89, 2017. – 256 с.
36. Поляк, Г.Б. Проблемы и перспективы развития системы налогообложения [Текст]: учебное пособие / Г.Б. Поляк. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 147 с.
37. Попова, Л.В. Методология и методика исчисления налогов [Текст]: учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, И.А. Дрожжина – М.: Дело и сервис, 2016. – 240 с.

38. Пятаков, В.А. Налоги и налогообложение. Конспект лекций [Текст]: учебное пособие / В.А. Пятаков. – М.: А-Приор, 2015. – 192 с.
39. Романова, А.Н. Организация и методы налоговых проверок [Текст]: учебное пособие / А.Н. Романова. – М.: Библиотека журнала «Главбух» 2015.
40. Романовский, М.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / М.В. Романовский, О.В. Врублевская. – СПб.: Питер-Пресс, 2003. – 427 с.
41. Селезнева, Н.Н. Налоги [Текст]: учебное пособие / Н.Н. Селезнева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 298 с.
42. Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие: изд. 8-е доп. и исправл. / О.В. Скворцов. – М.: Академия, 2017. – 224 с.
43. Тарасова В.Ф, Семькина Л.Н, Сапрыкина Т.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие: изд. 3-е перераб. / В.Ф. Тарасова, Л.Н. Семькина, Т.В. Сапрыкина. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 320 с.
44. Тимошенко, В.А. Проверки налоговых органов [Текст]: практическое пособие / В.А. Тимошенко, Л.В. Спирина. – М, Экзамен, 2017. – 176 с.
45. Толмачева, И.А. Заработная плата при упрощенной системе налогообложения [Текст]: учебное пособие / И.А. Толмачева. – М.: ГроссМедиа, 2016. – 232 с.
46. Феоктистов, И.А., Упрощенная система налогообложения [Текст]: учебник / И.А. Феоктистов, Ф.Н. Филина. – М.: ГроссМедиа, 2016. – 624 с.
47. Черник, Д.Г. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник: изд. 2-е доп. и перераб. / Д.Г. Черник. – М.:Юнити-Дана, 2016. – 368 с.
48. Черник, Д.Г. Проблемы и перспективы развития системы налогообложения [Текст]: учебник для вузов / Д.Г. Черник. – М: ИНФРА-М, 2001. – 276 с.
49. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Т.Ф. Юткина. – М: ИНФРА-М, 2001. – 375 с.

50. Галимарданова, Н. М. Проблемы и перспективы развития системы налогообложения [Текст]: Н. М. Галимарданова, К.Л. Свечников, Е.И. Сокольская // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2015. – Т.13. – С. 1896 – 1900. – Режим доступа: <http://e-koncept.ru>

51. Терехова, В. А. Об учете доходов и расходов организаций при упрощенной системе налогообложения [Текст] / В.А. Терехова // Все для бухгалтера. – 2016. № 9. – С. 4-10.

52. Ткач, Е. В. Перспективы развития налогообложения коммерческих организаций в контексте основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов [Текст] / Е.В. Ткач // Вопросы экономики и управления. – 2018. – №2. – С. 9-12.

53. Статистические и аналитические данные [Электронный ресурс] / Сайт Федеральной Налоговой Службы. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru>

54. Правовая документация [Электронный ресурс] / Сайт Министерства Финансов Российской Федерации. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>

55. Правовая документация [Электронный ресурс] / Сайт Налоговый Кодекс Российской Федерации. – Режим доступа: <http://stnkrf.ru>

56. Правовая документация [Электронный ресурс] / Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

57. Правовая документация [Электронный ресурс] / Справочная правовая система «Гарант». – Режим доступа: <http://www.garant.ru>

58. Справочно-правовая документация [Электронный ресурс] / Справочно-правовой сервис «Контур. Норматив». – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru>

59. Справочно-правовая документация [Электронный ресурс] / Электронный журнал «Главбух». – Режим доступа: <https://www.glavbukh.ru>

60. Справочно-правовая документация [Электронный ресурс] / Электронный журнал «Налог-налог.ру». – Режим доступа: <http://nalog-nalog.ru>

61. Справочно-правовая документация [Электронный ресурс] / Электронный журнал «Бухгалтерия». – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru>

62. Справочно-правовая документация [Электронный ресурс] / Электронный журнал «КСБух». – Режим доступа: <http://kcbuh.ru>

ПРИЛОЖЕНИЯ