

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

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ВЗАИМООТНОШЕНИЙ
ПРЕДПРИЯТИЙ С БЮДЖЕТОМ**

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика
очной формы обучения группы 06001403
Карченко Андрея Андреевича

Научный руководитель
доц., к.э.н., доцент
Аулов Ю.Л.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. . ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ С БЮДЖЕТОМ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1. Сущность механизма взаимоотношений предприятий с бюджетом и налогово-правовой статус предприятий в Российской Федерации.....	6
1.2. Особенности исчисления и уплаты в бюджет коммерческими предприятиями налогов при общей системе налогообложения	13
1.3. Особенности исчисления и уплаты в бюджет коммерческими предприятиями налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами	21
1.4. Порядок исполнения коммерческими предприятиями обязанности по уплате налогов в бюджет	26
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ПРИМЕРЕ АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»	
2.1. Организационно-экономическая характеристика АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ».....	32
2.2. Анализ налоговых платежей и их влияния на финансовые результаты деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ».....	39
2.3. Направления оптимизации налогообложения предприятий в условиях совершенствования законодательства	46
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	63
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	66
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	71

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. Основой экономики каждого государства неотъемлемо являются предприятия и организации, осуществляющие свою деятельность на территории данного государства. При осуществлении своей деятельности предприятия вступают в финансовые взаимоотношения с государством, и прежде всего, с бюджетами разных уровней. Данные взаимоотношения действуют в двух направлениях: это формирование бюджета за счет налоговых отчислений предприятий и расходование сформированных средств на финансирование целей государства, и стимулирование предпринимательской деятельности путем его налогового регулирования.

В настоящее время в России предусмотрены разные системы налогообложения предприятий в зависимости от вида деятельности предприятий. В частности, в отношении коммерческих предприятий может применяться общая или традиционная система налогообложения, когда предприятия обязаны уплачивать все установленные законодательством налоги – налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций и т.д., а также могут применяться специальные налоговые режимы – упрощенная система налогообложения (УСН) и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).

При этом возникает много проблем, связанных с порядком исчисления и уплаты отдельных видов налогов в различных сферах деятельности предприятий. Поэтому актуальность данной темы заключается в необходимости изучения системы взаимоотношений предприятий с бюджетами разных уровней, как для повышения эффективности функционирования предприятий различных сфер деятельности, так и оптимизации налогообложения и его влияния на финансовые результаты деятельности предприятий.

Степень научной разработанности. Вопросы, связанные с налогообложением предприятий и поиском путей его совершенствования вызывают определенный научный интерес в современных условиях.

В области теории налогообложения и государственного регулирования экономики значительный вклад внесли отечественные ученые-экономисты: С.В. Барулин, М.Р. Бобоев, А.В. Ильин, В.А. Кашин, В.Г. Князев, Н.И. Малис, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, М.В. Романовский, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткина и другие. Существенный вклад в разработку концепции налогообложения предприятий в России внесли труды А.О. Егоровой, Ю.М. Лермонтова, С.В. Маноховой, В.В. Семенихина. Вместе с тем, несмотря на достаточную изученность проблем механизма налогообложения коммерческих предприятий, в настоящее время нет четкой концепции стратегии его применения в аспекте стимулирования развития коммерческой деятельности в России.

Цель и задачи исследования. Целью работы является исследование действующего механизма налогообложения коммерческих предприятий в Российской Федерации и определение путей его совершенствования.

Исходя из цели исследования, определены следующие задачи работы:

- рассмотреть сущность механизма взаимоотношений предприятий с бюджетом и налогово-правовой статус предприятий в Российской Федерации;
- охарактеризовать действующие режимы налогообложения коммерческих предприятий в законодательстве Российской Федерации;
- показать особенности исчисления и уплаты в бюджет коммерческими предприятиями налогов при общей системе налогообложения, а также особенности исчисления и уплаты в бюджет коммерческими предприятиями налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами;
- рассмотреть порядок исполнения коммерческими предприятиями обязанности по уплате налогов в бюджет;
- показать методику анализа системы налогообложения предприятия;

- определить направления оптимизации налогообложения предприятий в условиях совершенствования законодательства.

Объектом исследования выступает механизм взаимоотношений коммерческих предприятий с государственным бюджетом по поводу исчисления и уплаты налогов.

Предмет исследования – особенности налогообложения коммерческих предприятий.

Информационной базой исследования являются статистические данные Федеральной службы государственной статистики, отчетность Федеральной налоговой службы России, информационные материалы, опубликованные в экономической литературе и периодических изданиях, бухгалтерская и налоговая отчетность предприятия АО «Белгородский хладокомбинат».

Методологической базой исследования стали общенаучные методы экономического анализа, системный и комплексный подходы, сопоставление исторического и логического, экономико-статистические методы, структурно-динамический анализ, индукция, дедукция, абстрагирование, аналогия, моделирование.

Научная новизна исследования заключается в том, что авторские теоретические разработки доведены до конкретных методических и практических предложений, которые могут быть использованы в работе органов государственной власти и управления, а также налогоплательщиками в практике осуществления налогообложения коммерческих предприятий.

Структура работы обусловлена ее целью и задачами, а также логикой развития проблемы и включает в себя введение, две главы, заключение, список литературы, приложения. Выпускная квалификационная работа включает в себя 5 аналитических таблиц, содержащих расчеты показателей, рассматриваемых в работе, а также 4 информационные таблицы и 2 рисунка, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в работе.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ С БЮДЖЕТОМ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Сущность механизма взаимоотношений предприятий с бюджетом и налогово-правовой статус предприятий в Российской Федерации

Основой экономики каждого государства являются предприятия, осуществляющие свою хозяйственную и коммерческую деятельность на территории данного государства на определенных принципах.

Согласно Словарю современных экономических терминов Райзберга под предприятием понимается любое достаточно крупное хозяйство, организация, ведущая производственную, предпринимательскую деятельность, оказывающая услуги [36].

Главный признак предприятия - самостоятельное хозяйствование при наличии определенного набора прав осуществления хозяйственной деятельности. Корпоративное предприятие основано на совместном участии его владельцев в осуществляемой деятельности, примером такого предприятия является акционерное общество. По виду собственности предприятие может быть государственным (унитарным, казенным), муниципальным (находящимся в собственности муниципалитетов), коллективным, семейным, индивидуальным.

В странах с рыночной экономикой предприятия принято называть компаниями, фирмами. Малым предприятием называют фирму с небольшим количеством работников (как правило, до 100 человек) и небольшим объемом выпускаемой продукции.

При этом все крупные предприятия как самостоятельные хозяйствующие субъекты, обычно должны обладать правами юридического лица.

Юридическим лицом, согласно ст.48 ГК РФ признается организация (т.е. организационно-правовая форма, являющаяся субъектом гражданского права), которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Все коммерческие предприятия, независимо от организационно-правовой формы хозяйствования, самостоятельно определяют свою экономическую деятельность, направления вложений денежных средств с целью извлечения прибыли.

С переходом России к рыночной экономике существенно расширились права предприятий. Рынок стимулирует предприятия к поиску новых сфер вложения капитала, созданию производств, соответствующих спросу. Однако о полной самостоятельности предприятий говорить нельзя, так как государство регламентирует отдельные стороны их деятельности, например, законодательно регламентируются взаимоотношения предприятий с бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Взаимоотношения предприятий с бюджетом действуют в двух направлениях:

- 1) формирование доходов бюджета за счет налоговых платежей предприятий;
- 2) расходование сформированных государственных средств на развитие, и поддержку предпринимательской деятельности путем их финансирования.

По сути, государство выступает регулятором деятельности предприятий. Оно может снизить рост предприятий, и соответственно экономики, за счет увеличения налогообложения или стимулировать его за счет снижения налогов и увеличения расходных статей бюджета на инвестирование предпринимательства.

Сущность платежей в бюджет заключается в том, что они являются инструментом распределения валового внутреннего продукта, разновидностью финансовых отношений, имеющих прямое отношение к образованию централизованных фондов денежных средств государства, и косвенное - к образованию децентрализованных фондов денежных средств у субъектов хозяйствования [11].

Для государства платежи предприятий в бюджет - основной источник его доходов, а для предприятий - разновидность их расходов.

Как экономическая категория, бюджет рассматривается как система экономических (денежных) отношений между государством, экономическими субъектами и населением по поводу перераспределения части общественного продукта в процессе образования и использования особого централизованного фонда денежных средств для удовлетворения наиболее важных на данном этапе развития потребностей общества.

Еще в XVIII столетии А. Смит определил основные функции государства, которые, по его мнению, должны сводиться к следующему: обеспечение национальной обороны; отправление правосудия; организация общественных работ, невыгодных для частного предпринимательства, но необходимых гражданам; образование юношества; сбор налогов для оплаты нужд государства. По сей день никто не оспаривает необходимость этих функций, более того, к ним добавились и новые.

Реальный рынок далек от абстрактной модели совершенной конкуренции, поэтому любая рыночная экономика не может существовать и функционировать без государственного регулирования.

Как правило, в государственном регулировании рыночной экономики проявляется два разных аспекта. Оно осуществляется посредством законодательства, через государственное планирование, на основе выпускаемых правительством нормативных актов.

С другой стороны, государственное воздействие на рынок проявляется посредством изъятия части прибыли, дохода, через действие системы

налогообложения, путем обязательных платежей в бюджет. Изымая средства, необходимые для общегосударственных нужд и определенным образом распределяя их, государство осуществляет свою финансовую политику таким образом, чтобы одновременно оказать влияние на рынок и рыночные отношения.

Перераспределение продукта, созданного в обществе, от непосредственных производителей к другим группам осуществляется посредством специального финансового инструмента, называемого бюджетом.

Бюджет – это специфический универсальный финансовый план, поскольку его показатели охватывают практически все сферы экономического и социального развития страны. Бюджет как главный финансовый план страны закрепляет юридические права и обязанности участников бюджетных отношений, координирует и организует деятельность всех звеньев финансовой системы, всех участников хозяйственных связей. Координация осуществляется через взаимосвязь показателей бюджета с показателями других финансовых планов, инвестиционных программ и т.д. В частности, в финансовых планах предприятий фиксируются размеры обязательных платежей в бюджет и для ряда предприятий – возможны поступления из бюджета [11].

Если все предприятия, как правило, выступают плательщиками налогов в бюджет, то только некоторые из них получают из бюджета субсидии, к ним, как правило, относятся те, в которых государство заинтересовано, либо они являются социально значимыми. Средства выделяются на капитальные вложения, например предприятиям агропромышленного комплекса, или на покрытие части убытков: предприятиям транспорта и ЖКХ.

Основным источником формирования бюджетов разных уровней бюджетной системы России являются налоги и сборы, предусмотренные законодательно установленной и регулируемой налоговой системой страны..

Функционирование эффективной налоговой системы должно строиться на следующих принципах:

- 1) единый подход к налогообложению;
- 2) четкое разграничение прав по установлению и взиманию налогов между уровнями власти;
- 3) приоритет норм, установленных налоговым законодательством;
- 4) однократность налогообложения;
- 5) определение конкретного перечня прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.

Положительный эффект воздействия системы налогообложения на предприятия возможен при соблюдении следующих условий:

- 1) возлагаемое налоговое бремя не должно лишать предприятия источников финансирования для расширения и технического перевооружения производства;
- 2) количество взимаемых налогов должно быть оптимальным, порядок их исчисления – простым и понятным каждому плательщику;
- 3) должна быть стабильность ставок и порядка уплаты налогов на длительный период времени [9].

Современная налоговая система РФ действует с 1992 года, но и по сегодняшний день процесс совершенствования налогового законодательства продолжается.

Для подавляющего большинства коммерческих предприятий, являющихся юридическими лицами, в Российской Федерации в настоящее время применяются два режима налогообложения:

1. Общий (традиционный) режим налогообложения.
2. Специальные налоговые режимы:
 - упрощенная системы налогообложения, установленная главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) «Упрощенная система налогообложения» (УСН);

- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, установленная главой 26.3 НК РФ (ЕНВД).

При общем режиме налогообложения коммерческие предприятия уплачивают в государственный бюджет три вида налогов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах: федеральные, региональные и местные.

К федеральным налогам и сборам, уплачиваемым предприятиями, относятся [1]:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на прибыль организаций;
- 4) налог на добычу полезных ископаемых;
- 5) водный налог;
- 6) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 7) государственная пошлина.

К региональным налогам, уплачиваемым предприятиями, относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

Из местных налогов организации уплачивают только земельный налог.

При этом из 11 указанных налогов, налогами, взимаемыми исключительно с предприятий – юридических лиц, являются только 2 - налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций, остальные налоги являются смешанными, т.е. уплачиваются и юридическими и физическими лицами.

Значение отдельных отраслей экономики в налоговых платежах организаций, поступающих в консолидированный бюджет Российской Федерации (как доля в общей сумме), показано в таблице 1.1 [51].

Таблица 1.1

Структура поступлений налогов от организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности за 2014–2016 гг.

Виды доходов	Годы						Изменение (+, -)		
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	трлн. руб.	%	трлн. руб.	%	трлн. руб.	%	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Поступило налогов от организаций в консолидированный бюджет РФ, всего	12,6	100	13,7	100	14,4	100	0,0	0,0	0,0
В том числе по организациям с основным видом деятельности:									
1. Добыча полезных ископаемых	3,8	30,2	4,3	31,4	3,8	26,4	1,2	-5,0	-3,8
2. Обрабатывающие производства	2,3	18,3	2,5	18,2	2,9	20,1	-0,1	1,9	1,8
3. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,3	2,4	0,4	2,9	0,5	3,5	0,5	0,6	1,1
4. Строительство	0,6	4,8	0,6	4,4	0,7	4,9	-0,4	0,5	0,1
5. Оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий	1,3	10,3	1,5	10,9	1,6	11,1	0,6	0,2	0,8
6. Транспорт и связь	0,8	6,3	0,8	5,8	0,8	5,6	-0,5	-0,2	-0,7
7. Финансовая деятельность	0,6	4,8	0,5	3,6	0,8	5,6	-1,2	2,0	0,8
8. Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	1,3	10,3	1,5	10,9	1,6	11,1	0,6	0,2	0,8
9. Государственное управление и обеспечение военной безопасности	0,4	3,2	0,4	2,9	0,4	2,8	-0,3	-0,1	-0,4
10. Образование и здравоохранение	0,5	4,0	0,5	3,6	0,5	3,5	-0,4	-0,1	-0,5

Анализ структуры поступления налогов с организаций в бюджетную систему по основным видам экономической деятельности в целом по Российской Федерации, показал, что наибольшую долю в общей сумме налогов с организаций в 2016 г., занимали платежи организаций следующих отраслей:

- 1) добыча полезных ископаемых – 3,8 трлн. руб. или 26,4%;
- 2) обрабатывающие производства – 2,9 трлн. руб. или 20,1%;
- 3) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 1,6 трлн. руб. или 11,1% ;
- 4) операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг – 1,6 трлн. руб. или 11,1% суммы налогов с организаций, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации.

Таким образом, предприятия этих четырех отраслей в 2016 г. обеспечили 68,7% всей суммы налогов с организаций, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации.

1.2. Особенности исчисления и уплаты в бюджет коммерческими предприятиями налогов при общей системе налогообложения

Рассмотрим особенности исчисления коммерческими предприятиями налога на прибыль организаций (НПО).

Объектом обложения НПО является прибыль, которой признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, установленных НК РФ.

Налоговая база при исчислении НПО – это денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии с НК РФ. При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода [25].

Коммерческие предприятия исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Налоговая ставка НПО, согласно п. 1 ст. 284 НК, установлена в размере 20%. При этом:

- сумма НПО, исчисленная по налоговой ставке в размере 3%, зачисляется в федеральный бюджет;

- сумма НПО, исчисленная по налоговой ставке в размере 17%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Ставка НПО, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий организаций, но не может быть ниже 13,5%.

Согласно ст. 248 НК РФ к доходам в целях налогообложения прибыли относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

Внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 НК РФ, например:

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда штрафов, пеней и или иных санкций за нарушение договорных обязательств;
- 3) от сдачи имущества в аренду;

4) в виде процентов, полученных по договорам займа, ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

5) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;

б) другие установленные доходы.

Согласно ст.252 НК РФ расходами в целях налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а также в установленных случаях убытки, осуществленные (понесенные) коммерческими предприятиями [42].

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности коммерческих предприятий подразделяются на 2 группы:

1) расходы, связанные с производством и реализацией;

2) внереализационные расходы.

Налоговым периодом по НПО является календарный год, а отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Предприятие исчисляет сумму НПО по итогам каждого отчетного периода самостоятельно, исходя из ставки налога и налогооблагаемой прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Особенности исчисления и уплаты производственными предприятиями налога на добавленную стоимость (НДС) заключаются в следующем.

Основным объектом налогообложения при исчислении НДС коммерческими предприятиями являются операции по реализации произведенных товаров на территории Российской Федерации [41].

При определении налоговой базы НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров

(работ, услуг), полученных им в денежной или натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. При этом налоговой базой НДС при реализации товаров, в том числе, по товарообменным операциям, на безвозмездной основе, при оплате труда в натуральной форме является стоимость товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ без НДС.

Моментом определения налоговой базы НДС является наиболее ранняя из двух дат [41]:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Налоговый период НДС - календарный квартал.

Для исчисления НДС статьей 164 НК РФ установлены следующие три ставки налога: основная (18%); пониженная (10%); специальная (0%).

Налоговая ставка 0 процентов применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта или помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, а также работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров (по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке), а также в других случаях, установленных НК РФ.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10 процентов при реализации, например, товаров для детей по установленному перечню (кроватей детских; игрушек и т.п.) [46].

Все остальные товары, которые не облагаются НДС по ставкам 0% и 10%, облагаются по ставке 18%.

Согласно ст.173 НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет коммерческими предприятиями, исчисляется по итогам каждого налогового периода как сумма НДС, предъявленная покупателям (исчисленная от

налоговой базы в соответствии со статьей 166 НК РФ), уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК РФ, и увеличенная на суммы НДС, восстановленного в соответствии п.3 ст.170 НК РФ) [41].

Общая сумма НДС от налоговой базы исчисляется коммерческими предприятиями по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения (кроме связанных с ввозом товаров), момент определения налоговой базы которых относится к соответствующему налоговому периоду [31].

Согласно ст.171 НК РФ вычетам при исчислении НДС коммерческими предприятиями, подлежат:

1) суммы НДС, предъявленные предприятию при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации либо уплаченные предприятием при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в отношении:

а) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;

б) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

2) суммы НДС, уплаченные покупателями - налоговыми агентами.

3) суммы НДС, предъявленные предприятием покупателю и уплаченные им в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них.

4) суммы НДС, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Далее рассмотрим особенности исчисления коммерческими предприятиями налога на имущество организаций.

Объектом налогообложения налога на имущество признается движимое и недвижимое имущество предприятия (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств (в виде зданий, сооружений, машин, оборудования, инвентаря, транспортных средств и других материальных ценностей, отнесенных в соответствии с правилами бухгалтерского учета к основным средствам).

Налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике предприятия [44].

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Налоговый период - календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговая ставка устанавливается законами субъектов РФ и не может превышать 2,2 процента.

Сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за весь налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Далее рассмотрим порядок исчисления и уплаты коммерческими предприятиями транспортного налога.

Объектом обложения транспортным налогом признаются автомобили, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год.

Ставки транспортного налога устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. Исходные размеры налоговых ставок указаны в п.1 ст.361 НК РФ.

Согласно ст.361 НК РФ указанные в НК РФ налоговые ставки могут быть, как увеличены, так и уменьшены, но не более чем в десять раз. Кроме того, налоговые ставки установлены с учетом срока полезного использования транспортных средств.

Далее рассмотрим порядок исчисления и уплаты коммерческими предприятиями земельного налога, который регулируется положениями главы 31 НК РФ.

В соответствии со ст. 389 НК РФ объекты обложения земельным налогом - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Плательщиками земельного налога являются предприятия, обладающие земельными участками, признаваемые объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного пользования или праве пожизненного

наследуемого владения. Налоговая база земельного налога определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая ставка земельного налога устанавливается законами представительных органов муниципальных образований и не может превышать:

- 0,3% в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса;

- 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Применяются дифференцированные налоговые ставки земельного налога в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (ст.394 НК РФ). Налоговый период земельного налога – календарный год (ст.393 НК РФ).

Правовые основы взимания водного налога определены в главе 25.2 НК РФ. Объектом налогообложения водным налогом являются перечисленные ниже виды пользования водными объектами: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях; использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Плательщиками водного налога признаются предприятия, осуществляющие специальное или особое водопользование, признаваемое объектом налогообложения согласно ст. 333.8 НК РФ. Налоговая база водного налога определяется предприятиями отдельно в отношении каждого водного объекта, с учетом положений ст. 333.10 НК РФ.

Налоговые ставки водного налога устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в размерах, указанных в ст. 333.12 НК РФ. Налоговый период водного налога – квартал.

1.3. Особенности исчисления и уплаты в бюджет коммерческими предприятиями налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами

Упрощенная система налогообложения (УСН) применяется предприятиями наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к УСН или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется предприятиями добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.2 НК РФ [47].

Налогоплательщиками признаются предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации, определяемый в соответствии со статьей 249 НК РФ, не превысил 45 млн. рублей (без учета налога на добавленную стоимость).

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- 1) предприятия, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) предприятия, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, а также занимающиеся игорным бизнесом;
- 4) предприятия, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 процентов.
- 5) предприятия, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, превышает 100 человек;
- 6) предприятия, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей.

Применение УСН предприятиями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость).

Предприятия, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации. Иные налоги уплачиваются предприятиями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Объект налогообложения, налоговая база и ставки единого налога показаны в табл.1.2.

Таблица 1.2

Ставки единого налога при применении УСН

Объект налогообложения	Налоговая база	Ставки единого налога
1. Доходы	Денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя	6 %
2. Доходы, уменьшенные на величину расходов	Денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов	15 %

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком.

Предприятия при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), а также внереализационные доходы, определяемые в соответствии с положениями Главы 25 НК РФ.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

- 1) расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- 2) материальные расходы;
- 3) расходы на оплату труда;
- 4) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам);
- 5) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- 6) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации.
- 7) другие расходы

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в размере 1 процента налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со статьей 346.15 НК РФ. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 20 млн. рублей или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с

законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превысит 100 млн. рублей, такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) устанавливается главой 26.3 НК РФ, вводится в действие законами субъектов РФ и применяется наряду с общей системой налогообложения.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Для исчисления суммы ЕНВД используются физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (см. табл.1.2)

Налогоплательщиками являются коммерческие предприятия, осуществляющие на территории субъекта Российской Федерации, в котором введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Уплата предприятиями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, за исключением объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость).

Предприятия, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации [49].

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика за месяц, рассчитываемый по формуле:

$$\text{ВД} = \text{ФП} \times (\text{БД} \times \text{K}_1 \times \text{K}_2),$$

где:

K_1 - коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги)

K_2 - коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности. Значения коэффициента K_2 могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Основные физические показатели и базовая доходность, применяемые для обложения ЕНВД показаны в таблице 1.3.

Таблица 1.3

Основные физические показатели и базовая доходность,
применяемые для обложения ЕНВД

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
Оказание бытовых и ветеринарных услуг	Количество работников	7500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы (с площадью торгового зала по каждому объекту не более 150 кв.м)	Площадь торгового зала (в метрах)	1800
Общественное питание (при использовании зала площадью не более 150 квадратных метров)	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств	Количество автомобилей, используемое для перевозок пассажиров и грузов	6000
Оказание услуг по временному проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1000

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода. При этом нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов могут быть установлены ставки единого налога в пределах от 7,5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться единый налог.

Уплата единого налога при применении ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

1.4. Порядок исполнения коммерческими предприятиями обязанности по уплате налогов в бюджет

Под налоговой обязанностью в широком смысле понимается обязанность налогоплательщика перед государством по уплате налогов в бюджет, возникающая в соответствии с налоговым законодательством, в силу которого налогоплательщик должен зарегистрироваться в налоговом органе, определять объекты налогообложения, исчислять налоги и другие обязательные платежи в бюджет, составлять налоговую отчетность, представлять ее в установленные сроки, уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет [3].

В узком смысле налоговая обязанность – это определенное правоотношение, возникающее в соответствии с налоговым

законодательством, в силу которого налогоплательщик должен совершить определенные процессуальные действия, связанные с уплатой налога.

Налоговый кодекс РФ регламентирует процессуальный порядок реализации налогоплательщиком налоговой обязанности - в Первой части НК РФ относительно всех налогов, а во Второй части НК РФ определяется порядок относительно каждого конкретного налога.

Выделяют три последовательно сменяющихся, а иногда и совмещающихся во времени этапа реализации налоговой обязанности налогоплательщика:

1) добровольное исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности, общий порядок которой установлен ст.44 и 45 НК РФ. При этом особый порядок исполнения налоговой обязанности налогоплательщиками при ликвидации и реорганизации организации установлен ст.49 и ст.50 НК РФ.

На этом этапе отдельно можно выделить стадию изменения уполномоченными органами срока добровольного исполнения налоговой обязанности налогоплательщика.

2) принудительное исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности, общий порядок которой установлен ст.46 НК РФ (с 01.01.2007 действует в новой редакции), а также ст.ст.47 и 48 НК РФ.

3) судебное исполнение налоговой обязанности налогоплательщика.

Обязанность по уплате конкретного налога возлагается на предприятие с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- 1) с уплатой налога налогоплательщиком;
- 2) с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;

3) с ликвидацией организации – налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога в срок, установленный законодательством, при этом он вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет, а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований. Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога,

которым признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки и независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В соответствии со ст.70 НК требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога. Требование, выставляемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, должно быть направлено ему в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом по месту его учета и может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) предприятия лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования.

В случае, когда предприятия уклоняются от получения требования, указанное требование направляется по почте заказным письмом. Требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемого предприятия исполняется ликвидационной комиссией за счет его денежных средств, в том числе полученных от реализации его имущества.

Если денежных средств ликвидируемого предприятия недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и пеней, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) предприятия в пределах и порядке, установленном законодательством РФ.

Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником.

При слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо. При разделении юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

При преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо. При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает. При этом, если в такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

Сумма излишне уплаченного предприятием налога подлежит:

- 1) зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам;
- 2) зачету в счет погашения недоимки;
- 3) возврату налогоплательщику.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам

налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика без начисления процентов на эту сумму.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию, производится налоговыми органами самостоятельно.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности). Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 79 НК РФ.

При этом возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со статьей 78 НК РФ.

Исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ПРИМЕРЕ АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

2.1. Организационно-экономическая характеристика АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

Полное фирменное наименование исследуемого предприятия: Акционерное Общество «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ».

Место нахождения АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» - 308013, г. Белгород, ул. Дзгоева 1.

Белгородский хладокомбинат был введен в действие 29 июня 1959 года приказом № 328 Министерства торговли РСФСР. 15 июля 1998 года областное государственное унитарное предприятие «Белгородский хладокомбинат» преобразовано в открытое акционерное общество, регистрационный № 278.

Для обеспечения своей деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» имеет фирменное наименование, эмблему, штампы и бланки со своим наименованием, круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование и указание на место его нахождения, а так же зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства визуальной идентификации. Общество создано на неограниченный срок деятельности. Акционерами Общества могут быть физические и юридические лица, признающие положения Устава АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ», которые приобрели его акции в установленном законодательством порядке.

Учредителем Общества является комитет по управлению государственным имуществом Белгородской области.

Основные виды деятельности - производство и реализация мороженого, реализация рыбы свежемороженой, консервов и др. продукции.

В состав комбината входят:

а) производственные цеха: цех по производству мороженого; колбасный цех (сдается в аренду); рыбный цех; цех по производству сухого льда; технологический цех 1 и 2; убойный цех.

б) обслуживающие цеха: механический цех, электроцех, строительный цех, компрессорный цех №1,2,3;

Хладокомбинат выпускает широкий ассортимент продукции, насчитывающей 72 наименования мороженого и более 17-ти наименований рыбы. Основной акцент комбинат делает на производство мороженого.

Ассортиментная политика комбината ориентирована в первую очередь на потребителя, на его потребности и запросы. На основании анализа потребностей производится расчет производства того или иного вида.

В последние годы ассортимент на комбинате поддерживается за счет применения различных добавок и наполнителей, уменьшения массы одной порции, применения различных упаковок.

Торговая программа нацелена на увеличение товарооборота предприятия с минимальным сроком товарооборачиваемости, с целью получения прибыли и удовлетворения спроса покупателей.

Основные потребители: предприятия розничной торговли (10%); сеть фирменных киосков (15%); ряд иногородних покупателей (70%); частные лица, имеющие разрешение на торговлю (5%). Основные региональные потребители являются представителями различных регионов России. Основные поставщики сырья являются предприятия молочной, сахарной промышленности, как белгородской области, так и других российских предприятий.

На комбинате имеется гибкая система скидок для оптовых покупателей (до 12%), все скидки дифференцированы, т.е. при увеличении объема закупок на определенное количество тонн вы получаете новую скидку. Также существуют дополнительные скидки за продвижение торговой марки в регионе, за поддержание необходимого ассортимента и фирменной

выкладки мороженого в фирменных прилавках, существует система бонусных скидок по итогам года, скидки за поддержания низкого уровня дебиторской задолженности.

Основными конкурентами для АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» на российском рынке являются хладокомбинаты городов Санкт-Петербурга, Брянска, Москвы и Московской области, Липецка, Пензы, Воронежа.

Вместе с тем на рынке Белгорода и Белгородской области предприятие является монополистом. Структура рынка мороженого Белгорода и Белгородской области представлена на рисунке 1.1:

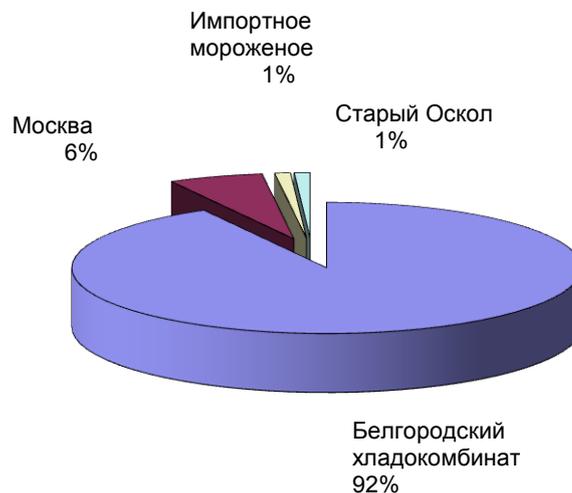


Рис.2.1. Структура рынка мороженого АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

Финансовая политика АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» направлена главным образом на получение максимальной прибыли, при этом ориентируясь на высокое качество продукции и выполнения социальной функции. Так принята политика в области качества, определяющая задачи и направления действий в области качества всех отделов и подразделений. Предприятие, выполняя социальную функцию, постоянно оказывает спонсорскую и благотворительную помощь общественным организациям, населению и своим работникам.

Управленческая структура АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» выглядит следующим образом (см.рис.2.2):



Рис.2. Управленческая структура АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

Генеральный директор является членом совета директоров. Руководители всех служб находятся в подчинении генерального директора, за исключением служб гл. инженера и коммерческого отдела.

Главный инженер руководит работой ремонтных и производственных служб непосредственно, его задача состоит в оптимизации работ подчиненных структур.

Коммерческий отдел находится в подчинении замдиректора по коммерческой работе. Задачей данной службы является оптимизация хранения запасов и готовой продукции, повышение объема продаж,

предоставление генеральному директору предложений и закупке товаров для перепродажи.

Задача планово-экономического отдела состоит в организации и анализе плановых и фактических показателей работы и развития предприятия.

Бухгалтерская служба организует финансовый, налоговый и управленческий учет. Главная задача состоит в достоверном и своевременном учете.

Отдел АСУ организует работу отделов и подразделений в единой информационной сети. Главная задача отдела АСУ состоит в обеспечении бесперебойной работы информационной системы.

Отдел материально-технического снабжения организует процесс снабжения на предприятии и главная задача своевременное удовлетворение нужд предприятия в сырье и материалах.

Отдел кадров организует работу по движению персонала, его главная задача своевременное удовлетворение нужд предприятия в персонале.

Главная задача юридического отдела правильное документальное оформление всех отношений предприятия с контрагентами.

Главная задача финансового отдела обеспечение недорогого финансирования предприятия за счет внешних источников.

Предприятия имеет среднесписочную численность персонала 812 человек, 71% из них составляют женщины. Квалификационный состав определен следующими показателями: персонал с высшим образованием 21%, со средним специальным 75%, со средним 4%. Коллектив предприятия можно охарактеризовать как сплоченный, с давними традициями взаимоотношений. Мотивация персонала основана на системе премирования и социальных пособиях. Так разработаны системы премирования для различных категорий персонала, максимально зависящие от особенностей трудовой деятельности конкретных категорий рабочих и служащих.

Для оценки состояния финансово-хозяйственной деятельности предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ», в таблице 2.1 проведен анализ его финансово-экономических результатов деятельности.

По данным таблицы 2.1 видно, что в 2014 г. АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» получило прибыль до налогообложения в размере 96,4 млн. руб., в 2015 г. – 90,0 млн. руб., что на 6,7% меньше, чем в 2014 г., а в 2016 г. – 89,4 млн. руб., что на 52,6% меньше, чем в 2015 г.

При этом, показатель рентабельности продаж свидетельствует о том, что в 2014 г. на 100 рублей выручки от продаж приходилось 15,1 рубля прибыли, в 2015 г. – 11,7 рубля прибыли, а в 2016 г. – 7,3 рубля прибыли.

То есть, при увеличении выручки от продаж в АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в 2015 г. по сравнению с 2014 г. на 11,5%, а в 2016 по сравнению с 2015 на 13,6% продажи товаров в течение исследуемого периода были менее рентабельны, и показатель рентабельности продаж снизился за этот период более чем в два раза с 15,1% до 5,2%, что говорит о тенденции снижения финансовых результатов производственной деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в течение анализируемого периода.

Сложившиеся обстоятельства требуют более детального подхода к изучению отдельных статей формирования финансовых результатов деятельности исследуемого предприятия.

Безусловно, важнейшим фактором, влияющим на финансовые результаты, является себестоимость продукции (работ, услуг). Снижение себестоимости является одним из основных резервов улучшения финансовых результатов. Вместе с тем, следует обратить внимание на тот факт, что прибыль предприятия от продаж продукции в 2016 году по сравнению с 2014 г. снизилась в основном за счет увеличения себестоимости произведенной и реализованной продукции в 2015 г. по сравнению с 2014 г. на 16,2%, а в 2016 по сравнению с 2015 еще на 18,9%

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности
АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» за 2014-2016 гг.

тыс. руб.

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютное отклонение (+, -)		Относительное отклонение (%)	
				2015 к 2014	2016 к 2015	2015 к 2014	2016 к 2015
				5	6	7	8
1. Выручка от продаж без НДС и других косвенных налогов	960815	1071505	1217277	110690	145772	11,5	13,6
2. Себестоимость продаж	740687	860816	1023388	120149	162572	16,2	18,9
3. Коммерческие расходы	10808	7827	17582	-2981	9755	-27,6	124,6
4. Управленческие расходы	64026	77983	87266	13957	9283	21,8	11,9
5. Прибыль от продажи продукции, всего	145294	124879	89041	-20415	-35838	-14,1	-28,7
6. Проценты к получению	7219	8650	6361	1431	-2289	19,8	-26,5
7. Проценты к уплате	14253	16398	12043	2145	-4355	15,0	-26,6
8. Прочие доходы	16344	39984	20473	23640	-19511	144,6	-48,8
9. Прочие расходы	58139	67093	61148	8954	-5945	15,4	-8,9
10. Прибыль до налогообложения	96465	90022	42684	-6443	-47338	-6,7	-52,6
11. Налог на прибыль	22421	22341	13545	-80	-8796	-0,4	-39,4
12. Изменение ОНА и ОНО	768	-462	3733	-1230	4195	-160,2	-908,0
13. Чистая прибыль после уплаты налога на прибыль	73276	68143	25406	-5133	-42737	-7,0	-62,7
14. Сумма активов баланса, на конец года	765697	774964	917421	9267	142457	1,2	18,4
15. Сумма собственных средств (на конец года)	534624	601165	623767	66541	22602	12,4	3,8
16. Среднегодовая стоимость основных средств	310113	335013	345828	24900	10815	8,0	3,2
17. Среднегодовая сумма дебиторской задолженности	232160	273923	296849	41763	22926	18,0	8,4
18. Среднегодовая сумма кредиторской задолженности	91320	98158	99871	6838	1713	7,5	1,7
19. Фондоотдача	3,1	3,2	3,5	0,1	0,3	3,2	10,1
20. Рентабельность продаж	15,1	11,7	7,3	-3,5	-4,3	-22,9	-37,2
21. Чистая рентабельность активов	9,6	8,8	2,8	-0,8	-6,0	-8,1	-68,5
22. Чистая рентабельность собственного капитала	13,7	11,3	4,1	-2,4	-7,3	-17,3	-64,1

Значения показателя чистой рентабельности собственного капитала показывают, что, используя свой собственный капитал в течение анализируемого периода, АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» получило чистой прибыли на 100 рублей собственных средств: в 2014 г. – 13,7 руб., в 2015 г. – 11,3 руб., а в 2016 г. – 4,1 руб., что ниже уровня 2014 г. на 9,6 руб.

Таковую же динамику имеет показатель чистой рентабельности активов, который показывает, что, используя все свои активы в течение анализируемого периода, АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» получило чистой прибыли на 100 рублей активов: в 2014 г. – 9,6 руб., в 2015 г. – 8,8 руб., а в 2016 г. – 2,8 руб. То есть значение этого показателя в 2016 г. снизилось по сравнению с уровнем 2014 г. на 9,6 руб.

Таким образом, результат оборота как собственного, так и привлеченного капитала для АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в течение исследуемого периода нельзя признать удовлетворительным, причем получившим тенденцию снижения оборота собственного капитала, что говорит об неэффективном управлении собственными средствами менеджментом организации АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ».

2.2. Анализ налоговых платежей и их влияния на финансовые результаты деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

Структура уплачиваемых предприятием АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» налогов показывает, какую долю в общей сумме налогов занимает каждый налог, уплачиваемый организацией - налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на имущество и т.д.

Сравнение показателей структуры налогов АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» за ряд налоговых периодов характеризует ее изменение на протяжении исследуемого периода и помогает выявить определенные закономерности в уплате налогов и других платежей,

причины изменения доли каждого налога в их сумме, в целях учета этого фактора в налоговом планировании.

Анализ структуры налоговых и других обязательных платежей АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» проведен в следующей табл.2.2.

Таблица 2.2

Структура налоговых платежей АО «БЕЛГОРОДСКИЙ
ХЛАДОКОМБИНАТ» за 2014-2016 гг.

Виды налогов	Годы						Изменение		
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	%	%	%
1. НДС, уплаченный в бюджет	22018	30,0	21069	29,7	19389	32,0	-0,3	2,3	2,0
2. Налог на прибыль организаций	22421	30,5	22341	31,5	13545	22,3	1,0	-9,2	-8,1
3. Обязательные страховые платежи	19814	27,0	18353	25,9	18641	30,7	-1,1	4,8	1,4
4. Налог на имущество организаций	7608	10,4	7370	10,4	7136	11,8	0,0	1,4	3,7
5. Прочие налоги и сборы	1597	2,2	1825	2,6	1957	3,2	0,4	0,6	1,0
Всего налогов	73458	100	70958	100	60668	100	-0,1	0,0	0,0

Анализ данных таблицы 2.2 показывает, что наибольший удельный вес в сумме налоговых и прочих обязательных платежей в 2014 г. занимали:

- налог на прибыль организаций – 30,4%;
- налог на добавленную стоимость, уплаченный в бюджет – 30,0%;
- обязательные страховые платежи в государственные внебюджетные фонды – 27,0%.

Вместе с тем, в последующие годы структура налогов АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» незначительно изменилась, при снижении доли налога на прибыль и увеличении доли НДС.

В 2016 г. наибольший удельный вес в сумме налоговых платежей предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» занимали:

- налог на добавленную стоимость, уплаченный в бюджет – 32,0%;

- обязательные страховые платежи в государственные внебюджетные фонды – 30,7%;

- налог на прибыль организаций – 22,3%.

Изменение показателей структуры налогов в рассматриваемом периоде объясняется, прежде всего, изменением показателей их динамики.

Результаты анализа динамики уплаченных АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» за 2014-2016 годы налогов показаны в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Динамика налоговых платежей АО «БЕЛГОРОДСКИЙ
ХЛАДОКОМБИНАТ» за 2014-2016 гг.

Виды налогов	Годы			Темп роста, в %			Средне- годовой
	2014	2015	2016	2015	2016	2016	
	тыс. руб.	тыс. руб.	тыс. руб.	к 2014	к 2015	к 2014	
1. НДС, уплаченный в бюджет	22018	21069	19389	95,7	92,0	88,1	93,8
2. Налог на прибыль организаций	22421	22341	13545	99,6	60,6	60,4	77,7
3. Обязательные страховые платежи	19814	18353	18641	92,6	101,6	94,1	97,0
4. Налог на имущество организаций	7608	7370	7136	96,9	96,8	93,8	96,8
5. Прочие налоги и сборы	1597	1825	1957	114,3	107,2	122,5	110,7
Всего налогов	73458	70958	60668	96,6	85,5	82,6	90,9

Анализ данных таблицы 2.3, в которой показаны рассчитанные темпы роста налоговых платежей предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в исследуемом периоде, показывают, что в 2016 г. по сравнению с 2014 г. сумма налога на прибыль значительно снизилась – на 39,6%, а сумма НДС снизилась только на 11,9%. Общая же сумма уплаченных АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» налогов и обязательных страховых платежей снизилась за этот период на 17,4%.

Тенденцию снижения сумм уплачиваемых АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» налогов и других обязательных платежей, выявленную в процессе анализа уплаты налогов исследуемой организацией,

нельзя охарактеризовать только положительной или отрицательной без анализа степени влияния сумм уплачиваемых организацией налогов и других обязательных платежей на финансовые результаты деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ».

Анализ влияния налогообложения на финансовые результаты деятельности предприятия принято называть анализом степени тяжести налогового бремени для предприятия или анализом налоговой нагрузки.

В этой связи представляются актуальными вопросы разработки методики расчета показателей налоговой нагрузки и их практическое исследование при оценке деятельности производственных предприятий, оценки эффективности налоговой системы в целом и ее воздействия на экономику и заинтересованность предприятий соблюдать налоговое законодательство.

Необходимость этих направлений исследования обусловлена ролью налоговой системы как рычага проведения фискальной политики, которая отражается в налоговой нагрузке.

Налоговая нагрузка как экономическая категория отражает соотношение общей суммы налогов и сборов, уплачиваемых организацией в бюджет, с показателями его деятельности.

Вместе с тем могут использоваться как обобщающие, так и частные показатели налоговой нагрузки. Для их расчета необходимо правильно определить налоговые издержки, представляющие собой общую сумму всех видов изъятия налогов в казну государства [26].

При этом следует понимать, что увеличение абсолютной величины сумм уплачиваемых налогов еще не свидетельствует о повышении тяжести налогового бремени, так как более важен относительный показатель, связанный с изменениями результатов хозяйственной деятельности предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ».

В настоящее время, согласно методике, предложенной для юридических лиц, Департаментом налоговых реформ Министерства

финансов России, тяжесть налогового бремени может определяться процентным отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации.

Показатель тяжести налогового бремени, предложенный Минфином РФ, является одним из обобщающих показателей налоговой нагрузки, которые отражают уровень налогов и сборов независимо от структуры налоговой системы, характера и содержания самих налогов и других обязательных платежей, используемых финансовых ресурсов и т.д. При этом, он не учитывает главный финансовый результат деятельности предприятия (однако, не показываемый в отчетности) - прибыль, которую имеет предприятие до уплаты всех налогов. Но именно к этому общему знаменателю и необходимо привести тяжесть налогового бремени для всех предприятий и организаций.

Поэтому, в условиях современной налоговой системы РФ в практике налогового анализа и планирования можно предложить применение следующего обобщенного показателя степени влияния налогов на финансовые результаты деятельности предприятия (СВН), рассчитываемого по формуле [4]:

$$\text{СВН} = \frac{\text{Сумма уплаченных предприятием налогов (без косвенных)}}{\text{Прибыль предприятия до уплаты налогов}} \quad (2.1)$$

Причем прибыль до уплаты налогов – это расчетный показатель, определяемый как сумма чистой прибыли предприятия (после уплаты всех налогов) и суммы всех уплаченных налогов (без НДС).

Обоснование применения этой формулы в том, что если предположить, что организация вообще не платит налогов и других обязательных платежей, то ее фактическая прибыль равна сумме доходов без НДС минус затраты, без учета всех уплачиваемых налогов. Очевидно, что при указанных условиях (т.е. отсутствия налогов и других обязательных платежей, как

таковых) показатель СВН равен нулю. В случае уплаты всех налогов степень влияния налогообложения на финансовые результаты деятельности предприятия можно определить по вышеуказанной формуле как долю уплаченных налогов (без косвенных) в прибыли предприятия до уплаты налогов.

В таблице 2.4 рассчитаны показатели формирования финансовых результатов деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ», а также показатели налоговой нагрузки за 2014-2016 годы, составленные на основании бухгалтерской отчетности формы «Отчет о финансовых результатах» и данных об уплаченных налогах за соответствующие годы.

Таблица 2.4

Показатели степени влияния налогов на финансовые результаты деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» за 2014-2016 гг.

Показатели	Годы			Изменение (темп роста, в %)			
	2014	2015	2016	2015	2016	2016	Сред- него- довой
	тыс.руб.	тыс.руб.	тыс.руб.	к 2014	к 2015	к 2014	
1. Выручка от продаж без НДС и других косвенных налогов	960815	1071505	1217277	111,5	113,6	126,7	112,6
2. Прибыль до налогообложения	96465	90022	42684	93,3	47,4	44,2	66,5
3. Сумма уплаченных налогов и обязательных платежей, всего	73458	70958	60668	96,6	85,5	82,6	90,9
В том числе:							
3.1. НДС	22018	21069	19389	95,7	92,0	88,1	93,8
3.2. налоги, включаемые в расходы	29019	27548	27734	94,9	100,7	95,6	97,8
3.3. налог на прибыль организаций	22421	22341	13545	99,6	60,6	60,4	77,7
4. Чистая прибыль	73276	68143	25406	93,0	37,3	34,7	58,9
5. Сумма уплаченных налогов без НДС	51440	49889	41279	97,0	82,7	80,2	89,6
6. Прибыль до уплаты налогов	124716	118032	66685	94,6	56,5	53,5	73,1
7. Степень влияния налогов на финансовые результаты деятельности, %	41,2	42,3	61,9	1,0	19,6	20,7	*
8. Степень общей налоговой нагрузки, %	5,4	4,7	3,4	-0,7	-1,3	-2,0	*

Используя показатели финансовой и налоговой отчетности с помощью формулы 2.1 можно определить насколько сильно суммы уплачиваемых налогов уменьшают расчетную прибыль предприятия, полученную до уплаты всех налогов и других обязательных платежей, и использовать ее как в целях налогового анализа и прогнозирования, так и в целях оценки эффективности принимаемых налоговых решений.

Анализ данных табл. 2.4 показывает, что суммы уплаченных налогов уменьшили расчетную прибыль предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» до уплаты всех налогов в 2014 г. на 41,2%, в 2015 г. – на 42,3%, в 2016 г. - на 61,9%.

Поэтому можно сделать вывод, что более сильное влияние система налогообложения оказала на финансовые результаты деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в 2016 г. Причем наблюдается тенденция роста степени налоговой нагрузки для предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в исследуемом периоде.

Произведенные расчеты степени тяжести налогового бремени, по методике Минфина РФ (степень общей налоговой нагрузки как доля налогов в выручке) позволяют сделать противоположный вывод, что тяжесть налогового бремени для АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в 2016 г. по сравнению с 2014 г. снизилась с 5,4% до 3,4%.

Таким образом, можно сделать вывод, что из-за роста степени налоговой нагрузки предприятию АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» необходимо принимать меры по совершенствованию как организации налогообложения предприятия в целом, так и налогового планирования и оптимизации налогооблагаемой базы отдельных налогов в частности.

3.3. Направления оптимизации налогообложения предприятий в условиях совершенствования законодательства

В современной России значительно усложнились экономические условия для осуществления предпринимательской деятельности. Многие предприятия, несмотря на высокие налоговые риски, все активнее используют различные схемы ухода от налогообложения. В частности, как отмечает А.Г. Силуанов, «объем «серого» фонда зарплат составляет более 10 триллионов рублей в год, что является следствием глубоких структурных диспропорций, в том числе в уровнях налоговой нагрузки между «белой» и «серой» экономикой» [8].

Сложившаяся ситуация приводит к значительным бюджетным потерям, сокращает государственные социальные расходы, провоцирует снижение уровня доходов населения. В то же время по-прежнему существуют достаточно эффективные способы сокращения налоговых платежей предприятий в бюджет, которые позволяют на законном основании существенно минимизировать налоговую нагрузку на предприятия. Это тем более важно, поскольку механизмы налогового контроля постоянно совершенствуются, в результате чего снижение налогового бремени сегодня становится все более рискованным и затратным процессом.

Для того чтобы не переступить черту между законным и незаконным снижением налогов, целесообразно сформулировать экономическое содержание такой экономической категории, как «налоговая оптимизация», а также систематизировать наиболее распространенные способы (приемы) законного снижения предприятиями налогового бремени.

Представляется, что налоговая оптимизация должна быть ориентирована на поиск и разработку эффективных способов минимизации налогов и налоговых рисков. Отсюда, с нашей точки зрения, налоговая оптимизация представляет собой системный процесс, направленный на выявление и разработку вариантов снижения налогового риска и налоговых

платежей в бюджет с целью повышения рентабельности финансово-хозяйственной деятельности предприятия в условиях риска как в краткосрочной, так и долгосрочной перспективе. При этом налоговый риск налогоплательщика можно квалифицировать как вероятность того, что деяния налогоплательщика по оптимизации налогообложения и результаты этих деяний будут квалифицированы государственными органами как деяния по уклонению от уплаты налогов, совершенные умышленно или по неосторожности, что может привести к потерям различного характера [37].

Таблица 2.5

Отличительные признаки понятий «налоговая оптимизация»
и «уклонение от уплаты налогов»

Показатель	Налоговая оптимизация	Уклонение от уплаты налогов
1. Характер действий налогоплательщика по минимизации налоговой нагрузки	Действия налогоплательщика квалифицируются налоговыми органами как законные	Действия налогоплательщика квалифицируются налоговыми органами как противоправные и умышленные
2. Характер используемых налогоплательщиком способов минимизации налоговой нагрузки	Налогоплательщик с целью минимизации налоговой нагрузки использует разрешенные и (или) не запрещенные законодательством способы (схемы) уменьшения налоговых платежей	Налогоплательщик с целью минимизации налоговой нагрузки использует неразрешенные и (или) запрещенные законодательством способы (схемы) уменьшения налоговых платежей
3. Характер ответственности налогоплательщика за используемые им способы минимизации налоговой нагрузки	Налогоплательщик не несет никакой ответственности за свои деяния и (или) результаты своих деяний, совершенных им с целью минимизации налогового бремени	Налогоплательщик несет административную и уголовную ответственность за свои деяния и (или) результаты своих деяний, совершенных им с целью минимизации налогового бремени

Отметим, что уклонение от уплаты налогов представляет собой самостоятельную группу налоговых правонарушений, отличительной особенностью которой является умышленный, преднамеренный характер противоправных действий экономического субъекта, подтверждаемый соответствующими доказательствами.

В таблице 2.5 сформулированы ключевые отличия таких экономических категорий, как «налоговая оптимизация» и «уклонение от уплаты налогов».

Научно обоснованная классификация способов налоговой оптимизации имеет большое значение как для публичных пользователей (налоговых органов), так и для частных потребителей (налогоплательщиков). Одним из ее назначений является формирование упорядоченной системы качественной налоговой информации в контексте правового ресурса.

Следует заметить, что, несмотря на наличие достаточного правового массива в этой области и значительного числа литературных источников, устоявшихся критериев, которые позволяли бы единообразно группировать существующие способы налоговой оптимизации, сегодня не существует. По нашему мнению, это вызвано несколькими вполне объективными причинами.

Во-первых, большая часть способов определяется спецификой деятельности экономического субъекта. В различных сферах экономики определенные схемы налоговой оптимизации могут быть эффективны по отношению к одним операциям и быть совсем неэффективными к другим, вследствие этого и области потенциальных рисков могут существенно видоизменяться.

Во-вторых, совершенствование механизмов налогового контроля, постоянная качественная трансформация информационно-правовой среды привели к тому, что характер и источники проявления налоговых рисков также последовательно переживают соответствующие этим процессам

преобразования, что, безусловно, вынуждает организацию к поиску новых направлений оптимизации налоговой нагрузки.

В-третьих, усложнение социально-экономических отношений, разработка новых видов продуктов, оказавшаяся неудачной, непредсказуемая реакция рынка на услуги организации, может также являться причиной появления ранее не выявляемых в организации типов риска снижения эффективности финансово-хозяйственной деятельности. Эти факторы также могут провоцировать разработку более совершенных механизмов снижения налогов, учитывающих принципиально новые налоговые риски. С другой стороны, важно указать на то, что современные организации в большинстве случаев применяют типовые схемы оптимизации налогообложения, систематически их модифицируя и совершенствуя.

Исследование способов налоговой оптимизации, используемых в практической деятельности коммерческих предприятий, а также представленных в теоретических источниках, показало, что наиболее распространенными критериями их классификации являются следующие:

- 1) по масштабу оптимизации - различают отраслевые, категорийные и обособленные способы оптимизации;
- 2) по степени активности экономического субъекта при выборе способов оптимизации - соответственно, различают активные и пассивные способы оптимизации;
- 3) по срокам действия: долгосрочные и краткосрочные способы оптимизации;
- 4) по степени легитимности: законные и незаконные способы оптимизации;
- 5) по степени унифицированности: типовые, специальные, методологические и др. [37].

С целью обеспечения единообразного подхода к группировке элементов исследуемой категории предлагается модель классификации способов налоговой оптимизации, которая позволяет обеспечить

систематизацию теоретических основ налогообложения. При этом, способы, используемые для оптимизации налогового бремени, целесообразно объединить в следующие две группы (см. Прил.7):

- в зависимости от вида налога;
- в зависимости от характера методов, применяемых в налоговой оптимизации.

Рассмотрим каждую группу способов налоговой оптимизации более подробно. Вначале рассмотрим способы налоговой оптимизации в зависимости от вида налога.

К данной группе относят способы оптимизации, различаемые по отдельным видам налогов. Группировка по этому признаку обусловлена принципиальными отличиями между различными группами налогов, которые могут существенно влиять на специфику действий, связанных со снижением налоговой нагрузки. Это обосновано следующими факторами:

1) уровнем регулирования некоторых элементов налогообложения (федеральный, региональный или местный). Он влияет на размер налоговой ставки, характер и величину налоговых льгот, структуру налоговой базы (например, при использовании специальных налоговых режимов) и т.д.;

2) порядком возмещения налога. Он определяет степень значимости конкретного налога для роста прибыли организации, а значит, его место в линейке приоритетов, установленных в системе налоговой оптимизации.

В частности, следует заметить, что часть налогов, к которым, относятся, прежде всего, имущественные налоги, а также страховые взносы, возмещаются за счет себестоимости продукции (работ, услуг). С одной стороны, оптимизация платежей по этим налогам позволяет снизить затраты на производство продукции (работ, услуг), что способствует снижению цены реализации и росту конкурентоспособности товарной продукции (работ, услуг). С другой стороны, сокращение себестоимости выпускаемых изделий может спровоцировать рост прибыли, а значит, и увеличение налоговой базы

по налогу на прибыль. Указанные особенности необходимо учитывать при разработке схемы налоговой оптимизации.

Отметим, что налоговая база, налоговые ставки по НДС, налогу на прибыль, как правило, значительно выше аналогичных показателей по таким налогам, как транспортный, земельный и т.д., а следовательно, и эффект от налоговой экономии по этим показателям также будет намного привлекательнее. Высказанные аргументы подтверждают целесообразность группировки способов налоговой оптимизации по предлагаемым признакам.

В зависимости от вида налогов, по отношению к которым разрабатываются оптимизационные схемы, целесообразно выделять: во-первых, способы оптимизации в разрезе отдельных групп налогов; во-вторых, способы оптимизации в разрезе отдельных налогов [38].

При этом в каждом отдельном случае следует учитывать возможные налоговые риски и экономию, получаемые налогоплательщиком при использовании той или иной схемы.

Далее рассмотрим способы оптимизации в зависимости от характера методов, применяемых в налоговой оптимизации.

Существенным признаком классификации, позволяющим повысить эффективность налоговой оптимизации, является, характер методов, применяемых налогоплательщиком для сокращения своей налоговой нагрузки. Важно подчеркнуть, что способы налоговой оптимизации включают в себя разнообразные методы, отличающиеся размером налоговой экономии, степенью сложности, уровнем налоговых рисков и другими признаками. Большинство налогоплательщиков использует стандартные налоговые технологии, незначительно их корректируя в зависимости от вида деятельности, характера экономических связей, территориального месторасположения и других индивидуальных признаков. Исходя из этого, мы считаем, что в зависимости от методов, применяемых в системе налоговой оптимизации, необходимо различать такие кластеры, как (см. рис.2.5 и табл.2.6) законные методы и оспоримые методы.

Группировка законных методов налоговой оптимизации
с учетом факторов риска

Метод налоговой оптимизации	Налоговый риск	Факторы риска	Факторы, снижающие риск	Экономия
1	2	3	4	5
Методологические приемы	Низкий	- Низкий (нулевой, отрицательный) экономический эффект; - низкая квалификация работников организации	- Налоговое планирование с учетом ожидаемого дохода; - повышение квалификации работников организации	Снижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль
Децентрализация (организация) бизнеса	Высокий	- Созданные юридические лица соответствуют критериям фирм-однодневок; - созданные юридические лица являются недобросовестным и налогоплательщиками; - созданные юридические лица неправомерно применяют специальные налоговые режимы	- Формирование юридических лиц с учетом критериев фирм-однодневок; - формирование юридических лиц с учетом критериев, установленных для СНР; - мониторинг соответствия деятельности созданных юридических лиц требованиям законодательства	- Освобождение от уплаты некоторых налогов; - уплата одного налога по более низкой ставке
Смена статуса руководителя	Средний	- Несоответствие критериям, установленным законодательством для СНР; - низкий (нулевой, отрицательный) экономический эффект	- Правильная организация документооборота; - налоговое планирование с учетом ожидаемого дохода; - повышение квалификации работников организации	- Освобождение от уплаты некоторых (всех) налогов; - снижение страховых взносов

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5
Смена объекта налогообложения	Низкий	<ul style="list-style-type: none"> - Несоответствие критериям, установленным законодательством для СНР; - низкий (нулевой, отрицательный) экономический эффект 	<ul style="list-style-type: none"> - Правильная организация документооборота; - налоговое планирование с учетом ожидаемого дохода; - повышение квалификации работников организации; - мониторинг соответствия деятельности созданных юридических лиц требованиям законодательства 	<ul style="list-style-type: none"> - Освобождение от уплаты некоторых налогов; - уплата одного налога по более низкой ставке
Смена юрисдикции	Низкий	<ul style="list-style-type: none"> - Низкий инвестиционный потенциал выбранного региона; - низкая эффективность инвестиционного проекта; - низкий (нулевой, отрицательный) экономический эффект 	<ul style="list-style-type: none"> - Правильная организация документооборота; - налоговое планирование с учетом ожидаемого дохода; - знание особенностей законодательства 	Полное или частичное освобождение от уплаты некоторых налогов
Смена статуса амортизируемого имущества	Низкий	<ul style="list-style-type: none"> - Неправильная организация документооборота; - неверная интерпретация (использование) норм законодательства 	<ul style="list-style-type: none"> - Правильная организация документооборота; - налоговое планирование с учетом ожидаемого дохода; - знание особенностей законодательства 	Снижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5
Правовые методы	Средний	<ul style="list-style-type: none"> - Организации-должники соответствуют критериям фирм-однодневок; - организации-должники являются недобросовестным и налогоплательщиками; - организации-должники неправомерно применяют СНР 	<ul style="list-style-type: none"> - Бездействие судебных органов; - недостаточные полномочия ФССП; - неэффективные методы внутреннего контроля банков 	Освобождение от уплаты НДС, налога на прибыль
Создание организации-посредника	Высокий	<ul style="list-style-type: none"> - Созданные юридические лица соответствуют критериям фирм-однодневок; - созданные юридические лица являются недобросовестным и налогоплательщиками; - созданные юридические лица неправомерно применяют СНР; - виртуальные (неподтвержденные) остатки МПЗ; - использование фиктивных документов 	<ul style="list-style-type: none"> - Формирование юридических лиц с учетом критериев фирм-однодневок; - организация правильного документооборота; - организация уплаты налогов со стороны созданных юридических лиц 	<ul style="list-style-type: none"> - Снижение налогооблагаемой базы по НДС; - снижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль
Зарплатные схемы	Средний	<ul style="list-style-type: none"> - Отсутствие надлежащего обоснования; - использование фиктивных документов 	<ul style="list-style-type: none"> - Организация правильного документооборота 	Снижение страховых взносов

В группе законных методов методологические приемы включают в себя методы оптимизации налоговой нагрузки посредством использования альтернативных учетных решений, выбор которых предусмотрен законодательством и которые должны быть закреплены в учетной политике организации для целей налогообложения.

Формирование такой учетной политики установлено НК РФ и подразумевает официальное закрепление выбранных налогоплательщиком способов организации и ведения налогового учета.

Представляется, что методологические приемы налоговой оптимизации целесообразно классифицировать по видам налогов и методам налогового учета. В частности, оптимизацию налога на прибыль следует подразделять по таким методам налогового учета, как методы оценки материальных запасов (при оприходовании, при списании); методы расчета сумм амортизации основных средств и др. Относительно НДС необходимо выделять методы отражения налога в учете, в частности по моменту отгрузки и по моменту оплаты.

Гражданско-правовые методы, предусматривающие налоговую оптимизацию посредством замены (разделения) правоотношений включают приемы, предусматривающие различные формы взаимодействия двух и более организаций. К этой группе относятся следующие методы: децентрализация бизнеса, смена статуса руководителя и др.

Децентрализация (организация) бизнеса предполагает создание в рамках одной компании нескольких предприятий с тем, чтобы их показатели отвечали критериям, установленным законодательством и дающим право использовать различные специальные налоговые режимы. Созданные таким образом предприятия имеют право использовать специальные налоговые режимы, такие как, например, единый налог на вмененный доход (ЕНВД) и (или) упрощенная система налогообложения (УСН), предусматривающие льготное налогообложение. В частности, переход на УСН освобождает от

уплаты таких налогов, как налог на прибыль, НДС, налог на имущество организаций.

Разновидностью этого приема является децентрализация бизнеса с использованием одного из специальных налоговых режимов. Эта технология также предполагает деление организации на несколько предприятий либо создание организации в форме нескольких предприятий с тем, чтобы их показатели отвечали критериям, установленным законодательством и дающим право использовать специальные налоговые режимы. Организация, ведущая предпринимательскую деятельность в разных регионах, получает возможность использовать тот специальный налоговый режим, который дает ей максимальные преимущества для осуществления бизнеса в конкретном субъекте Российской Федерации.

Смена статуса руководителя. Суть метода заключается в изменении характера трудовых отношений с руководителем организации, которое подразумевает его регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя (ИП), использующего один из разрешенных специальных налоговых режимов (УСН, ЕНВД). Зарегистрированный в качестве ИП руководитель организации имеет право (равно как и другие сотрудники) перейти на специальные налоговые режимы (патентную систему налогообложения (ПСН), ЕНВД, УСН), предусматривающие льготное налогообложение. В частности, переход на ПСН освобождает от уплаты всех налогов, связанных с предпринимательской деятельностью физического лица.

Взамен этого налогоплательщик оплачивает патент на определенный вид деятельности и на конкретный срок. При использовании данного метода налоговую экономию получает не только организация, но и ее работник, поскольку он освобождается от уплаты НДФЛ. Взамен он (организация) в зависимости от выбранного налогового режима уплачивает либо стоимость патента (ПСН), либо единый налог на вмененный доход (ЕНВД), либо один налог (УСН).

Практические методы. Эти методы представляют собой снижение налоговой нагрузки через непосредственное воздействие на объект налогообложения, как правило, с использованием налоговых преференций, предоставляемых действующим законодательством. Указанное воздействие может выражаться в форме качественных или количественных изменений налогооблагаемого объекта. К этой группе можно отнести такие методы, как смена объекта налогообложения, смена юрисдикции, смена статуса амортизируемого имущества.

Смена объекта налогообложения. В частности, в случае изменения динамики доходов, расходов, прибыли и (или) смены вида деятельности организация имеет право перейти с одного льготного налогового режима на другой (например, перейти с ПСН на УСН) либо в рамках одного спецрежима изменить объект налогообложения (например, используя УСН, перейти с объекта «доходы минус расходы» на объект «доходы»).

Разновидностью рассмотренного метода является смена вида деятельности, предполагающая изменение текущего вида деятельности организации на другой, являющийся с точки зрения налогообложения менее затратным. В частности, организация, осуществляющая торговую деятельность, может переключиться на оказание агентских услуг. В этом случае организация будет оказывать услуги за вознаграждение, что предполагает более низкую величину налоговой базы и, как следствие, снижение налоговой нагрузки.

Смена юрисдикции. Данный прием предусматривает регистрацию юридического лица на территории, на которой сформирован наиболее благоприятный налоговый климат. В соответствии с законодательством уплата налогов осуществляется по месту регистрации экономического субъекта. Организация вправе самостоятельно определять место своей регистрации, а значит, использовать это право для оптимизации налоговой нагрузки.

В России следует различать как минимум два типа регионов с привлекательной фискальной политикой:

- регионы, на территории которых в соответствии с федеральным законодательством установлены различные налоговые льготы, не действующие в других регионах. К ним, прежде всего, относятся особые экономические зоны, относительно которых, в частности, установлены пониженные ставки НДС и налога на прибыль (см. Приложения №№4-6).

При этом различают несколько видов особых экономических зон (ОЭЗ): технико-внедренческая ОЭЗ, территории опережающего социально-экономического развития, свободный порт Владивосток, свободная экономическая зона в Калининградской области, промышленно-производственная ОЭЗ;

- регионы, на территории которых в соответствии с региональным (местным) законодательством либо установлены минимальные налоговые ставки, либо полностью отменена уплата налогов в бюджеты этих уровней.

Необходимо также различать офшорные зоны, представляющие собой страну (часть страны), правительство которой предоставляет льготные налоговые условия для осуществления предпринимательской деятельности организациям-нерезидентам.

Регистрация на территории особой экономической зоны предполагает осуществление инвестиций в экономику выбранного региона. Это, в свою очередь, позволяет использовать льготные режимы налогообложения, предусматривающие полное или частичное освобождение от уплаты некоторых налогов. В частности, в производственных зонах инвесторы частично освобождаются от уплаты имущественных налогов, получают льготы по налогу на прибыль (снижение налоговой ставки).

Разновидностью рассмотренного приема является регистрация в качестве участника регионального инвестиционного проекта, по отношению к которым в НК РФ также установлены налоговые преференции.

Смена статуса амортизируемого имущества. Данный прием предполагает использование соответствующих налоговых регламентов, позволяющих повысить эффективность расходов на амортизацию имущества. В частности, если организация эксплуатирует основные средства в период их модернизации (реконструкции), длящейся более 12 месяцев, она имеет возможность не исключать такой актив из состава амортизируемого имущества. Эта норма при надлежащем планировании позволит налогоплательщику регулярно включать амортизацию в ежемесячные расходы, в том числе в период технического перевооружения.

Еще одним вариантом налоговой оптимизации операций с амортизируемым имуществом является изменение сроков консервации объектов основных средств. Согласно действующему законодательству организация должна перестать начислять амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем перевода основных средств на консервацию на срок более трех месяцев. Соответственно, начисление амортизации должно начинаться с того месяца, который следует за месяцем ввода в эксплуатацию этого объекта.

В случае если предприятие не планирует сразу использовать в производстве вновь приобретенный актив, она может его законсервировать.

Таким образом, регулируя сроки введения в эксплуатацию приобретенного основного средства, организация получает возможность планировать сроки списания на расходы амортизационной премии в размере 30% от первоначальной стоимости объекта. Это позволяет снизить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Далее рассмотрим оспоримые методы налоговой оптимизации

Выделение этого кластера обусловлено, во-первых, тем, что на практике часто применяются такие технологии минимизации налоговой нагрузки, которые, с одной стороны, с точки зрения налоговых органов являются безусловно незаконными, с другой - в случае грамотного

юридического и документального оформления могут быть признаны судом как легислативные.

Объясняется это прежде всего наличием «узких мест» в действующем законодательстве, а также тем, что в некоторых ситуациях квалификация действий налогоплательщика как сомнительных (незаконных) требует сложной доказательной базы, формирование которой в силу ряда объективных причин (высокая стоимость, отсутствие соответствующей информационно-технической базы и т.д.) невозможно. Вследствие этого недобросовестные налогоплательщики часто используют эти методы, идентифицируя их с налоговой оптимизацией.

Во-вторых, с формальной точки зрения оспоримые методы при правильном оформлении отвечают ключевым критериям, по которым приемы, используемые для снижения налоговой нагрузки, могут быть признаны налоговой оптимизацией. В частности, они:

- направлены на снижение налоговых платежей в бюджет;
- направлены на снижение (предупреждение) налогового риска, т.е. вероятности того, что деяния налогоплательщика по оптимизации налогообложения и (или) результаты этих деяний будут квалифицированы государственными органами как деяния по уклонению от уплаты налогов, совершенные умышленно или по неосторожности;
- способствуют повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности организации в условиях риска;
- предполагают использование разрешенных и (или) не запрещенных законодательством способов (схем) уменьшения налоговых платежей.

Слабым звеном оспоримых методов является целевая направленность их использования. В случае с налоговой оптимизацией она должна быть легитимной, т.е. налогоплательщик должен доказать обоснованность полученной в результате оптимизации налоговой выгоды.

Понятие налоговой выгоды было сформулировано в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53, в соответствии с которым под

налоговой выгодой в настоящее время принято понимать уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. В этом же Постановлении выделены обстоятельства, подтверждающие необоснованность налоговой выгоды.

Все это часто узаконивает использование оспоримых методов, повышая их привлекательность для налогоплательщика, несмотря на высокий уровень налогового риска. В связи с этим считаем целесообразным выделение этого кластера в системе налоговой оптимизации, поскольку признание существования подобных технологий, на наш взгляд, помогает, с одной стороны, ускорить разработку более совершенных механизмов противодействия незаконным способам ухода от налогообложения, с другой стороны, улучшить качество технической поддержки налогового контроля.

Самыми распространенными приемами среди них являются создание организации-посредника и зарплатные схемы.

Создание организации-посредника. Использование этого метода заключается в создании одного или нескольких предприятий, использующих специальные налоговые режимы (СНР), формально ничем не связанных с организацией-налогоплательщиком, использующей общую систему налогообложения (ОСНО). В данном случае организация, использующая ОСНО, заключает с предприятием, находящимся на одном из специальных налоговых режимов, либо комиссионный договор, либо договор поставки (продажи) товара с минимальной наценкой.

Разновидностями этого приема, которые характеризуются более низким уровнем налогового риска, могут быть выплата собственникам высоких дивидендов, облагаемых по ставке 13% (НДФЛ) вместо 20%, уплачиваемых организацией по налогу на прибыль, аренда собственности у физического лица, реализация товара по более низкой цене, чем указано в

документах. Основным риском в этих случаях является то, что они могут быть обнаружены в ходе устного опроса персонала организации.

Зарплатные схемы. Данный прием предполагает разделение персонала организации на две группы.

Первой, в которую включаются несколько сотрудников, устанавливается очень высокая заработная плата.

Второй группе, в которую входят остальные работники, выплачивается заработная плата немного выше, чем минимальный размер оплаты труда. Разделение сотрудников организации по зарплатному принципу позволяет использовать предельные величины уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды [38].

Рассмотренные методы налоговой оптимизации при надлежащем использовании позволяют значительно снизить налоговые риски, а значит, избежать дополнительного налогового контроля и возможных санкций со стороны налоговых органов. С нашей точки зрения, суммы штрафов также целесообразно рассматривать как положительный экономический эффект от применения законных методов сокращения налоговых платежей в бюджет.

В заключение отметим, что предложенная в работе классификация способов налоговой оптимизации включает в себя наиболее распространенные и востребованные методы снижения налоговой нагрузки, не противоречащие (незапрещенные) законодательству, что позволит обеспечить наиболее высокую эффективность механизма выявления и разработки вариантов снижения (предупреждения) налогового риска и (или) налоговых платежей в бюджет.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в работе исследования показали, что проблемы, связанные с порядком исчисления и уплаты отдельных видов налогов в различных сферах деятельности предприятий, определяют необходимость изучения системы взаимоотношений предприятий с бюджетами разных уровней, как для повышения эффективности функционирования предприятий различных сфер деятельности, так и оптимизации налогообложения и его влияния на финансовые результаты деятельности предприятий.

В связи с актуальностью указанных вопросов целью работы стало исследование действующего механизма налогообложения коммерческих предприятий в Российской Федерации и определение путей его совершенствования.

Для достижения поставленной цели в первой главе работы;

- рассмотрена сущность механизма взаимоотношений предприятий с бюджетом и налогово-правовой статус предприятий в Российской Федерации;

- охарактеризованы действующие режимы налогообложения коммерческих предприятий в законодательстве Российской Федерации;

- показать особенности исчисления и уплаты в бюджет коммерческими предприятиями налогов при общей системе налогообложения, а также налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами;

- рассмотрен порядок исполнения коммерческими предприятиями обязанности по уплате налогов в бюджет;

Во второй главе работы дана организационно-экономическая коммерческого предприятия АО «Белгородский хладокомбинат», на материалах которого проводилось исследование, а также проведен анализ уплаты налогов исследуемой организацией.

При этом анализ структуры налоговых платежей АО «Белгородский хладокомбинат» показал, что наибольший удельный вес в сумме налоговых и прочих обязательных платежей в 2016 г. занимали:

- налог на добавленную стоимость, уплаченный в бюджет – 32,0%;
- обязательные страховые платежи в государственные внебюджетные фонды – 30,7%;
- налог на прибыль организаций – 22,3%.

Анализ динамики налоговых платежей показал, что в 2016 г. по сравнению с 2014 г. сумма налога на прибыль значительно снизилась – на 39,6%, а сумма НДС снизилась только на 11,9%. Общая же сумма уплаченных АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» налогов и обязательных страховых платежей снизилась за этот период на 17,4%.

Тенденцию снижения сумм уплачиваемых АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» налогов и других обязательных платежей, выявленную в процессе анализа уплаты налогов исследуемой организацией, нельзя охарактеризовать только положительной или отрицательной без анализа налоговой нагрузки или степени влияния сумм уплачиваемых организацией налогов и других обязательных платежей на финансовые результаты деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ».

Проведенный во второй главе работы анализ налоговой нагрузки показал, что суммы уплаченных налогов уменьшили расчетную прибыль предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» до уплаты всех налогов в 2014 г. на 41,2%, в 2015 г. – на 42,3%, в 2016 г. - на 61,9%. Таким образом, более сильное влияние система налогообложения оказала на финансовые результаты деятельности АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в 2016 г. Причем, наблюдалась тенденция роста степени налоговой нагрузки для предприятия АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» в исследуемом периоде.

Поэтому в работе сделан вывод, что из-за роста налоговой нагрузки предприятию АО «БЕЛГОРОДСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» необходимо

принимать меры по совершенствованию как организации налогообложения предприятия в целом, так и налогового планирования и оптимизации налогооблагаемой базы отдельных налогов в частности.

Соответственно заключительным этапом второй главы стало определение направлений оптимизации налогообложения предприятий в условиях совершенствования законодательства.

В частности исследованы способы налоговой оптимизации, используемые в практической деятельности коммерческих предприятий и определено, что наиболее распространенными критериями их классификации являются следующие:

1) по масштабу оптимизации - различают отраслевые, категорийные и обособленные способы оптимизации;

2) по степени активности экономического субъекта при выборе способов оптимизации - соответственно, различают активные и пассивные способы оптимизации;

3) по срокам действия: долгосрочные и краткосрочные способы оптимизации;

4) по степени легитимности: законные и незаконные способы оптимизации;

5) по степени унифицированности: типовые, специальные, методологические.

Рассмотренные методы налоговой оптимизации при надлежащем использовании позволяют значительно снизить налоговые риски предприятий, а значит, избежать дополнительного налогового контроля и возможных санкций со стороны налоговых органов.

В целом результаты проведенного исследования позволяют комплексно рассматривать вопросы совершенствования взаимоотношений предприятий с государственным бюджетом по поводу уплаты налогов и сборов в целях усиления их инновационной и инвестиционной активности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: АБАК, 2017. – 784 с.
2. Анализ системы налогообложения развитых стран [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.briik.ru/index.php/prb?id=51>
3. Аулов? Ю. Налоговое администрирование: учебное пособие [Текст] / Ю.Л. Аулов. – Белгород: Издательство «КОНСТАНТА», 2015. – 136 с.
4. Аулов, Ю. Налоговый менеджмент [Текст]: учебное пособие / Ю.Л. Аулов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Белгород: Константа, 2012 г. – 78 с.
5. Баразненко, Н. Новые налоговые реалии'2017 [Текст] / Н.Баразненко // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия» . – 2016. – №48-49.
6. Белецкая, Ю. Налог на прибыль - 2017. Обзор изменений [Текст] / Ю.А.Белецкая // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017. – №1.
7. Брызгалин, А. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2017 году [Текст] / А.В. Брызгалин, О.С. Федорова, М.В. Королева, С.А. Смирнова // Налоги и финансовое право. – 2017. – №1.
8. В Минфине оценили годовой объем «серой» зарплаты [Электронный ресурс] // Отдел новостей ИА «Клерк.Ру». – 2017. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/>.
9. Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам [Текст] / Т.Горкина // Финансовая газета. – 2017. – № 6.
10. Дубовик, И. И вновь о «сырьевом» НДС [Текст] / И.И.Дубовик // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №3.
11. Евсеева, И. Некоторые актуальные вопросы государственного финансового контроля средств бюджетной системы России [Текст] / И.В. Евсеева, Т.А.Короткова // Все о налогах. – 2016. – №2.

12. Евстратова, Л. Что может поставить под угрозу вычет по НДС? [Текст] / Л.А.Евстратова // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №1.

13. Емельянова, Е. Раздельный учет НДС [Текст] / Е.В.Емельянова // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение). – 2016. – №2.

14. Ермошина, Е. Авансовые платежи по налогу на прибыль: особенности уплаты в I квартале 2017 года [Текст] / Е.Л.Ермошина // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017. – №3.

15. Зобова, Е. Основные изменения законодательства - 2016, интересные «упрощенцам» [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №1.

16. Зобова, Е. Очередное усовершенствование налогового администрирования [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

17. Как выбрать систему налогообложения [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.e-kontur.ru/enquiry/7>.

18. Карпова, Е. Заявительный порядок возмещения НДС: правила скорректированы [Текст] / Е.В.Карпова // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №1.

19. Лазарева, Я. Основные направления налоговой политики на 2016 – 2018 годы [Текст] / Я.Лазарева // Практическая бухгалтерия. – 2015. – №8.

20. Ларина, А. ФНС о вычете НДС [Текст] / А.Ларина // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2017. – №3.

21. Лермонтов, Ю. Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Текст] / Ю.М.Лермонтов // Все о налогах. – 2015. – №9.

22. Мокрецов, О. Раздельный учет «входного» НДС [Текст] / О.Мокрецов // Малая бухгалтерия. – 2017. – №2.

23. Морозова, О. Электронный НДС-документооборот: что нового? [Текст] / О.Морозова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2016. – №12.

24. Нагорнова Н. Бой с тенью: как в России наказывают обнальщиков [Электронный ресурс] // Отдел новостей ИА «Клерк.Ру», 2017. – режим доступа: <http://www.klerk.ru/>.

25. Новоселов, К. Налог на прибыль: Руководство по формированию налоговой базы, исчислению и уплате налога: Учебно-практическое пособие (8-е издание, переработанное и дополненное) [Текст] / К.В.Новоселов. – АйСи Групп, 2016.

26. Оптимизация налогов - 2017 [Электронный ресурс] – режим доступа: <https://buhonline24.ru/nal-opt/optimizacija-naloga-nds.html>.

27. Оптимизация налогов. Методы и схемы в 2016 году [Электронный ресурс] // Бизнес-журнал для начинающих предпринимателей. – режим доступа: <https://business-ideal.ru/>.

28. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов./ [Электронный ресурс]: Официальный сайт «Министерство финансов Российской Федерации». – Режим доступа: <http://minfin.ru>.

29. Пансков, В. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учебник [Текст] / В.Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2015. – 592 с.

30. Петров, Е. Декларация по налогу на прибыль [Текст] / Е.Петров // Практический бухгалтерский учет. – 2017. – №3.

31. Подкопаев, М. Нюансы отдельного учета по НДС [Текст] / М.В.Подкопаев // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №3.

32. Подкопаев, М. Повышенные пени, уплата налога за налогоплательщика и другие новшества в администрировании налогов с 01.01.2017 [Текст] / М.В.Подкопаев // Бухгалтер Крыма. – 2017. – №1.

33. Пшеничная, Е. Нерешенные вопросы при исчислении НДС [Текст] / Е.Пшеничная // ЭЖ-Юрист. – 2017. – №1.

34. Рабинович, А. Налог на добавленную стоимость. Комментарии к разъяснениям о налоговых вычетах и налогообложении вклада в имущество организации [Текст] / А.Рабинович // Финансовая газета. – 2017. – №7.

35. Радченко, В. Глобализация и налоги в XXI веке // http://www.cato.ru/pages/69?idcat=393&parent_id=392.

36. Райзберг, Б. Словарь современных экономических терминов [Текст] / Б.А.Райзберг, Л.Ш.Лозовский. – 4-е изд. – М.: Айрис-пресс, 2008. – 480 с.

37. Резяпова, А. Исследование проблем налоговой оптимизации в системе налогового менеджмента региональных инвестиционных проектов [Текст] / М. Резяпова // V Международная научно-практическая конференция «Общество и экономическая мысль в XXI в.: пути развития и инновации» (в рамках Плехановской весны и 110-летия университета). Воронеж: Воронежский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2017.

38. Резяпова, А. Развитие теоретических аспектов налоговой оптимизации в условиях совершенствования законодательства [Текст] / А.М. Резяпова // Аудитор. – 2017. – №9.

39. Самохвалова, Ю. Тематический выпуск: Упрощенная система налогообложения – 2016 [Текст] / Ю.Н.Самохвалова // Экономико-правовой бюллетень. – 2016. – №2.

40. Селедцова, Е. Белые пятна налога на прибыль [Текст] / Е.Селедцова // ЭЖ-Юрист. – 2017. – № 2.

41. Семенихин, В. Налог на добавленную стоимость (3-е издание, переработанное и исправленное) [Текст] / В.В. Семенихин / ГроссМедиа, РОСБУХ. – 2016.

42. Семенихин, В. Налог на прибыль организаций. Перенос убытков на будущее [Текст] / В.Семенихин // Финансовая газета. – 2017. – № 10.

43. Сорокин, Д. Новое в НК РФ [Текст] / Д.Сорокин // ЭЖ-Юрист. – 2017. – №1.

44. Столяров, Д. НДС, налог на прибыль, налог на имущество: что нового? [Текст] / Д.А.Столяров // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №1.

45. Тимонина, И. Краткий обзор изменений по НДС – 2017 [Текст] / И.И.Тимонина // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

46. Тяпухин, С. Правомерность применения ставки НДС 10% нужно подтвердить [Текст] / С.В.Тяпухин // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение) . – 2016. – №3.

47. Упрощенка-2016: перемены к лучшему (комментарий к Законам от 8.06.2015 №150-ФЗ, от 13.07.2015 №232-ФЗ, от 06.04.2015 №84-ФЗ) [Текст] // Главная книга. – 2016. – №1.

48. Хомич, А. Новый порядок обложения НДС электронных услуг [Текст] / А.М.Хомич // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». – 2017. – №3.

49. Чернов, С. Приобретение недвижимости и НДС при совмещении налоговых режимов [Текст] / С.А.Чернов // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №2.

50. Швецов, Ю. Основные направления совершенствования налоговой системы Российской Федерации [Текст] / Ю.Г.Швецов // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2016. – №4.

51. Статистическая отчетность ФНС России по форме 1-НОМ [Электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/m31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

ПРИЛОЖЕНИЯ