ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ДЕЙСТВУЮЩИЙ МЕХАНИЗМ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ

(на примере ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»)

Краснодар 2010

**Введение**

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги – основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

В условиях перехода от административно-директивных методов управления к экономическим резко возрастают роль и значение налогов как регулятора рыночной экономики, поощрения и развития приоритетных отраслей экономики России. Через налоги государство может проводить энергичную политику в развитии наукоемких производств и реоранизации и преобразования убыточных предприятий.

Одним из основных источников финансирования всех направлений деятельности государства и экономическим инструментом реализации государственных приоритетов являются налоги. Они выполняют две основные функции: фискальную и регулирующую, – которые взаимосвязаны и взаимозависимы, причем ни одна из них не должна развиваться в ущерб другой. Во-первых, налог является важным доходом бюджета, во-вторых, налог на прибыль играет роль экономического инструмента регулирования экономики.

Налог как экономическая категория представляет собой обязательный платеж, взимаемый государством с физических и юридических лиц.

Налоги в российской экономической науке рассматриваются как один из элементов системы финансов, являющихся, в свою очередь, элементом экономики. При таком подходе налог как экономическая категория считается определённой разновидностью производственных отношений. С точки зрения экономики налоги – это совокупность отношений, возникающих между государством и налогоплательщиками (физические и юридические лица) по поводу перераспределения ВВП в целях формирования централизованных денежных фондов государства.

С переходом экономики нашего государства на основы рыночного хозяйства усиливается многоаспектное значение прибыли. Акционерное, арендное, частное или другой формы собственности предприятие, получив финансовую самостоятельность и независимость, вправе решать, на какие цели и в каких размерах направлять полученную прибыль.

Прибыль как экономическая категория – это обобщающий показатель финансовых результатов хозяйственной деятельности, определяемый как разность между выручкой от хозяйственной деятельности и суммой затрат на эту деятельность.

Соединив в одно целое две вышеупомянутые экономические категории, мы получаем один из видов налога, посредством которого налоговая система государства может выполнять свойственные ей функции – это налог на прибыль предприятий и организаций.

Переход экономики России на рыночные отношения потребовал создания системы налогообложения прибыли предприятий (юридических лиц). Принятие Верховным Советом Российской Федерации в 1991 г. закона «О налоге на прибыль» является продолжением и углублением важнейшего элемента экономической реформы в России.

Налог на прибыль предприятий и организаций – основной вид налога юридических лиц. Действующий налог на прибыль предприятий и организаций, введенный с 1.01.92 г., построен с учетом зарубежного опыта, изучение которого необходимо в связи с расширением международных экономических связей.

Актуальность рассмотрения данной темы подтверждается и тем фактом, что налог на прибыль является одной из основных доходных статей бюджетов большинства развитых стран, а в бюджете Российской Федерации занимает второе место после налога на добавленную стоимость.

Целью настоящей работы является разработка практических рекомендаций по оптимизации уплаты налога на прибыль организации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

– рассмотрение теоретических аспектов налога на прибыль как экономической категории,

– изучение действующего механизма исчисления и уплаты налога коммерческой организацией,

– изучение существующих методов оптимизации уплаты налога на прибыль,

– также изучение роли налога в регулировании экономики организации.

Предметом исследования данной работы является налогообложение прибыли коммерческих организаций: действующий механизм исчисления и уплаты.

Объектом исследования является деятельность ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» в области налогообложения прибыли за период с 2007 г. по 2009 г.

В данной работе были использованы следующие методы исследования: монографические, аналитические, графические, логические, исторические, табличные, статистические, математические и т.д.

В качестве информационной базы в процессе работы были использованы законодательные и нормативные акты субъектов Российской Федерации, периодические издания, а для проведения анализа деятельности организации использовалась налоговая и бухгалтерская отчётность ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл».

1. **Налог на прибыль предприятия, его сущность и регулирующая роль в экономике РФ**

**1.1 Экономическая природа и история развития налога на прибыль в России**

Прообраз современной системы налогов и налогообложения возник уже на ранних стадиях развития человечества.

Возникновение системы налогообложения связано скорее не с процессом появления прибавочного продукта и классовым расслоением общества, а с объективно назревшей необходимостью разделения труда и профессионализации трудовой деятельности. Благодаря системе общественного перераспределения получаемых материальных ценностей часть членов родоплеменной группы была освобождена от общеобязательного процесса добывания пищи и иных благ и получила возможность профессионально заняться выполнением иных общественных функций (управление, военная защита и т.д.). Как правило, на налоговые поступления в то время содержались вождь, совет старейшин, а в отдельных случаях – служители религиозного культа и та часть воинов, которая относилась к «регулярной» армии указанной общественной группы.

Первоначальное формирование налоговой системы происходило в каждой общине самостоятельно, и сама система отличалась локальным, «местным» уровнем фискального охвата. Возникновение «местных» систем налогообложения предшествовало образованию государства и стало одной из важнейших предпосылок для его создания [1, 265].

В России налоговая система нормативно определена в Налоговом Кодексе Российской Федерации.

До принятия общей части Налогового Кодекса в Законе об основах налоговой системы выделялось четыре вида платежей налогового характера: налог, сбор, пошлина, другой (обязательный) платёж. Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами.

Преследуя цель выделения понятия налога из состава платежей налогового характера Конституционный Суд Российской Федерации в 1997 г. указал что налоговым (фискальным) платежом является денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемая, в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности и поступающая в специальные бюджетные и внебюджетные фонды [2, 244].

Налоговая система, установленная Налоговым Кодексом, предусматривает два вида налоговых платежей: налог, сбор. Ещё до принятия общей части Налогового Кодекса в Российской Федерации в соответствии с её территориальным устройством сформировалась трёхуровневая система налоговых отчислений:

* федеральные налоги и сборы;
* региональные налоги и сборы;
* местные налоги и сборы.

Федеральные налоги и сборы – это налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым Кодексом и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации. К ним относятся: налог на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ); акцизы (глава 22 НК РФ); налог на доходы физических лиц (глава 23 НК РФ); единый социальный налог (глава 24 НК РФ); налог на прибыль организаций (глава 25 НК РФ); сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (глава 25.1 НК РФ); водный налог (глава 25.2 НК РФ); государственная пошлина (глава 25.3 НК РФ); налог на добычу полезных ископаемых (глава 26 НК РФ).

Региональные налоги и сборы – это налоги и сборы субъектов Российской Федерации. Региональными признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым Кодексом и законами субъектов Российской Федерации и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. К ним относятся: транспортный налог (глава 28 НК РФ); налог на игорный бизнес (глава 29 НК РФ); налог на имущество организаций (глава 30 НК РФ).

Местные налоги – это налоги, устанавливаемые Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах, вводимыми в действие в соответствии с Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местным налогом является земельный налог (глава 31 НК РФ) [3.258–279].

Налог на прибыль наряду с налогом на добавленную стоимость является составным элементом налоговой системы России и служит инструментом перераспределения национального дохода. Однако в отличие от НДС данный налог является прямым, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата.

В условиях рыночного хозяйствования распределение прибыли является внутренним делом предприятия. Однако государство может воздействовать на этот процесс с помощью различных косвенных регуляторов, в том числе через систему налогообложения. Именно в рамках налоговой системы осуществляется взаимодействие государства и хозяйствующего субъекта по поводу формирования государственного бюджета, с одной стороны, распределения доходов производителя по направлениям его использования, с другой.

Налоговый механизм обеспечивает экономическую реализацию добавочной прибыли по месту ее возникновения. Предприятие получает дополнительные возможности, как для ее инвестирования, так и для расширения непроизводительного потребления. Эффективная система налогообложения прибыли, предусматривающая предприятиям дополнительные льготы по налогу на прибыль, оказывает решающее влияние на стимулирование товаропроизводителя, имеет важное значение для обеспечения положительных финансовых результатов деятельности, повышения экономической активности, решения социально-экономических проблем.

Налог на прибыль предприятий и организаций – основной вид налога юридических лиц. Ныне действующий налог на прибыль предприятий и организаций, введен с 1.01.1992 г.

Однако у дореволюционной России имеется богатый исторический опыт в налогообложении прибыли, особенно в период военных действий.

Почти за год до Февральской революции, 13 мая 1916 г. Совет Министров России утвердил Положение «Об установлении временного налога на прирост прибылей торгово-промышленных предприятий и вознаграждения личных промысловых занятий и о повышении размеров отчислений на погашение стоимости некоторых имуществ при исчислении прибылей, подлежащих обложению процентным сбором». Срок его действия был рассчитан на 1916 и 1917 гг. – годы военные.

Владельцы торговых и промышленных предприятий высших категорий прибыльности, а также находившихся в столицах и крупных городах, должны были ежегодно, не позднее 1 апреля, подавать в территориальные налоговые органы заявления с указанием фамилии, имени, отчества, местожительства, рода и местонахождения предприятий, принадлежавших ему, оборота по каждому заведению.

Налог на прирост прибыли и вознаграждения должен был взиматься в следующих размерах:

* с предприятий, не обязанных публично отчитываться о результатах своей деятельности, лиц высшей администрации акционерных предприятий, индивидуальных предпринимателей с суммы прироста прибыли или вознаграждения до 1000 р. – 30%, до 15 тысяч – 41%, свыше 100 тысяч – 60%;
* с предприятий, обязанных публично отчитываться о результатах своей финансово-хозяйственной деятельности при отношении прибыли к основному капиталу в размере 6% – ставка налога 40% суммы прироста прибыли, 9,5% прибыли к стоимости основного капитала – 50% суммы прироста прибыли.

Предельный размер обложения прибыли отчетных предприятий достигал 90% [4, 147–185].

Надо отметить, что налоговые органы дореволюционной поры, даже при неразберихе и сумбуре военного времени, обеспечивали полный контроль за прибылью как юридических, так и физических лиц. Исчерпывающим был и обмен информацией между всеми территориальными налоговыми органами. Оказаться вне их поля зрения объекту налогообложения тогда было совершенно невозможно.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что Правительство дореволюционной России находило довольно адекватные способы сбора налога на прибыль, которые позволяли в определенной степени учесть специфику того времени в отношении распределения бремени на налогоплательщиков, и в то же время собирать достаточные средства для покрытия расходов бюджета [5, 158].

В России налог на прибыль организации применяется с 1992 г. Первоначально ставки налога были довольно высокими (45%, 43%, 38%, 35%, 30%). При этом применялась широкая система льгот, которые делились на группы:

* малые предприятия первые два года не платили налог на прибыль, а третий и четвёртый год уплачивали по льготной ставке;
* инвестиционные льготы заключались в том, что 50% прибыли освобождалось от налогообложения, при условии, что прибыль направлялась на развитие предприятия;
* социальные льготы были связаны с направлением прибыли на социальное обеспечение коллектива;
* экологические льготы – не облагалась прибыль, направленная на природно-защитные мероприятия [6, 187].

С 2002 г. вступила в силу глава 25 НК РФ, которая отменила все льготы по налогу на прибыль, но при этом снизила ставку налога до 24%, затем произошло снижение до 20%. Несмотря на то, что ставку налога снизили, поступления в бюджет увеличились, благодаря отмене всех льгот [7, 142].

**1.2 Основные элементы налога на прибыль предприятий**

Налог на прибыль является прямым федеральным налогом и уплачивается организациями, получающими доходы от различных видов деятельности. Глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» введена Федеральным законом от 06 августа 2001 г. №110-ФЗ и вступила в силу с 01 января 2002 г.

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации [1, 285].

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаётся прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признаётся: для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведённых расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведённых этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ; для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со статьёй 309 НК РФ [8, 84].

К доходам относятся: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы. Доходы от реализации – это выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретённых, выручка от реализации имущественных прав. Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учёта.

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте либо в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Пересчёт указанных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учётной политике для целей налогообложения метода признания доходов.

Суммы, отражённые в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов.

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

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной форме [9, 367].

Внереализационные доходы налогоплательщика – это доходы, которые не имеют непосредственного отношения к деятельности организации, а носят дополнительный характер.

При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

* в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
* в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
* в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов в уставный капитал организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью) и т.д.

Расходы – это обоснованные и документально подтверждённые затраты, осуществлённые (понесённые) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтверждёнными расходами понимаются затраты, подтверждённые документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведённые расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчётом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы [10, 47].

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

* расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
* расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
* расходы на освоение природных ресурсов;
* расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
* расходы на обязательное и добровольное страхование;
* прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы.

К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

* на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг); для упаковки и иной подготовки произведённых и реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку), а также на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
* на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода в эксплуатацию и т.д.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учётной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов: метод оценки по стоимости единицы запасов; метод оценки по средней стоимости; метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); метод оценки по стоимости последних во времени приобретений (ЛИФО).

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми и (или) коллективными договорами.

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путём начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признаётся имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 р.

Амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведённых арендатором с согласия арендодателя.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершённого капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчётном (налоговом) периоде.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

* в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;
* в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями;
* в виде взноса в уставный капитал, вклада в простое товарищество;
* в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
* в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;
* в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов цен и т.д.

Налоговая база – это денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Налогоплательщик ведёт раздельный учёт доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с главой 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядок учёта прибыли и убытка. Доходы и расходы учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), учитываются, если иное не предусмотрено НК РФ, исходя из цены сделки с учётом положений статьи 40 НК РФ. Рыночная цена товара (работ, услуг) – это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. При определении рыночных цен принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае, если в отчётном (налоговом) периоде налогоплательщиком был понесён убыток – отрицательная разница между доходами и расходами, то в данном отчётном (налоговом) периоде налоговая база признаётся равной нулю.

При исчислении налоговой базы не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Налогоплательщики, являющиеся организациями игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учёт доходов и расходов по такой деятельности [11, 158–167].

Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток.

Если налогоплательщик понёс убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очерёдности, в которой они понесены.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объём понесённого убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Налоговая ставка устанавливается в размере 20%.

При этом: сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, зачисляются в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18%, зачисляются в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5% [12, 265–279].

Налоговым период по налогу признаётся календарный год.

Отчётными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчётными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Налогоплательщики представляют налоговые декларации не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчётного периода. Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

**1.3 Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль предприятия**

Исчисление налога на прибыль осуществляется двумя методами: метод начисления и кассовый метод.

При методе начисления доходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. По доходам, относящимся к нескольким отчётным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена чётко или определяется косвенным путём, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учётом принципа равномерности признания доходов и расходов. По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключённых договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам). Для доходов от реализации датой получения дохода признаётся дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату. При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признаётся дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчёте комиссионера (агента).

Для внереализационных доходов даты получения дохода рассматриваются в табл. 1.1 [13, 136–142].

Таблица 1.1 – Дата признания внереализационных доходов организации

|  |  |
| --- | --- |
| Вид дохода | Дата признания дохода |
| Безвозмездно полученное имущество и по иным аналогичным доходам | Подписание сторонами акта приёма-передачи имущества |
| Дивиденды от долевого участия в деятельности других организаций, безвозмездно полученные денежные средства, суммы возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов | Поступление денежных средств на расчётный счёт (в кассу) налогоплательщика |
| Доходы от сдачи в аренду имущества, а также лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности | Дата осуществления расчётов в соответствии с условиями заключённых договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчётов, либо последний день отчётного (налогового) периода |
| Штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также суммы возмещения убытков (ущерба) | Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда |
| Суммы восстановленных резервов и иные аналогичные доходы, а также распределённые в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе доходы, по доходам от доверительного управления имуществом | Последний день отчётного (налогового) периода |
| Доходы прошлых лет | Выявление дохода (получение и обнаружение документов, подтверждающих наличие дохода) |
| Положительные курсовые разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительная переоценка стоимости драгоценных металлов | Переход права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца |
| По доходам в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества | Составление акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учёта, |
| Для доходов виде имущества (в том числе денежных средств) | Дата, когда покупатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись |
| Продажи (покупки) иностранной валюты | Переход права собственности на иностранную валюту |

Суммовая разница признаётся доходом у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары, имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров, имущества, имущественных или иных прав; у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретённые товары, имущество или имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товара, имущества или имущественных прав.

Доходы, обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком РФ на дату признания соответствующего дохода.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в отчётном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок [8, 136–147].

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учёта НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Датой получения дохода признаётся день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты, т.е. прекращения встречного обязательства налогоплательщиком – приобретателем указанных товаров, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров. При этом расходы учитываются в составе расходов с учётом следующих особенностей:

* материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путём списания денежных средств с расчётного счёта налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заёмными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;
* амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчётный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве. Аналогичный порядок применяется в отношении капитализируемых расходов;
* расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на её погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчётные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность [14, 98–125].

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

В случае заключения договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества участники указанных договоров, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором был заключён такой договор.

Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы по кассовому методу не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах [17, 26–30].

Расчёт налоговой базы за отчётный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными главой 25 НК РФ, исходя из данных налогового учёта нарастающим итогом с начала года.

Расчёт налоговой базы должен содержать следующие данные:

1. период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);
2. сумма доходов от реализации, полученных в отчётном (налоговом) периоде, в том числе:

а) выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав;

б) выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

в) выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

г) выручка от реализации покупных товаров;

д) выручка от реализации основных средств;

е) выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

1. сумма расходов, произведённых в отчётном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации, в том числе:

а) расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесённые при реализации имущества, имущественных прав. При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершённого производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчётного (налогового) периода;

б) расходы, понесённые при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

в) расходы, понесённые при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

г) расходы, понесённые при реализации покупных товаров;

д) расходы, связанные с реализацией основных средств;

е) расходы, понесённые обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг);

1. прибыль (убыток) от реализации, в том числе:

а) прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка), указанной в подпунктах б, в, г, д;

б) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

в) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

г) прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;

д) прибыль (убыток) от реализации основных средств;

е) прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств;

1. сумма внереализационных доходов, в том числе:

а) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

б) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;

1. сумма внереализационных расходов, в частности:

а) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

б) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;

1. прибыль (убыток) от внереализационных операций;
2. итого налоговая база за отчётный (налоговый) период;
3. для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу на будущее.

Налог на прибыль организации определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчётного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итого с начала налогового периода до окончания отчётного (налогового) периода. В течение отчётного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчётный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвёртом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учётом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 миллионов рублей за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчётного периода.

Таким образом, ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчётного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчётного периода. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога. По итогам отчётного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение этого периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчётного периода. Авансовые платежи по итогам отчётного периода засчитываются в счёт уплаты налога по итогам налогового периода [18, 168–232].

**1.4 Методы оценки налоговой нагрузки (налогового бремени) на предприятие**

Право налогоплательщика принимать меры, направленные на правомерное уменьшение своих налоговых обязательств, основано на праве всех субъектов права защищать свои охраняемые законом права (в первую очередь, право собственности) любыми не запрещенными законом способами. Согласно ст. 209.2 ГК РФ собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношения принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц. Поскольку налог – это ничто иное, как безвозмездное изъятие в доход государства определенной части имущества налогоплательщика, естественно, что налогоплательщик вправе избрать способ уплаты налогов, позволяющий уменьшить «ущерб», причиненный ему взиманием налогов, воспользовавшись для этих целей всеми допустимыми законом способами. Данное положение особенно важно в связи с действующей в налоговом праве «презумпцией облагаемости» налогоплательщика, что выражается в обложении государством налогами всех доходов, за исключением прямо перечисленных в законе. Ст. 12 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» предусматривает, что «налогоплательщик имеет право пользоваться льготами по уплате налогов на основаниях и в порядке, установленном законодательными актами». Уклониться от налогообложения можно как легальными методами, так и при помощи незаконных операций. Избежание налогов – легальный путь уменьшения налоговых обязательств, основанный на использовании законодательно предоставленных возможностей в области налогового законодательства, путем изменения своей деятельности. Уклонение от уплаты налогов – нелегальный путь уменьшения налоговых обязательств, основанный на уголовно наказуемом сознательном использовании методов сокрытия учета доходов и имущества от налоговых органов, а также искажения бухгалтерской и налоговой отчетности. Необходимость налогового планирования изначально определена современным налоговым законодательством, изначально предусматривающее различные налоговые режимы, в зависимости от статуса налогоплательщика, направлений и результатов его финансово-хозяйственной деятельности, места регистрации и организационной структуры организации налогоплательщика. Налоговое планирование заключается в разработке и внедрении различных законных схем снижения налоговых отчислений, за счет применения методов стратегического планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Под налоговым планированием понимаются способы выбора «оптимального» сочетания построения правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего налогового законодательства. Налоговое планирование можно определить, как выбор между различными вариантами методов осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств. Очевидно, что в идеале такое планирование должно быть перспективным, поскольку многие решения, принимаемые в рамках проведения сделок особенно при проведении крупных инвестиционных программ, весьма дорогостоящи, и их «компенсация» может повлечь за собой крупные финансовые потери. Поэтому налоговое планирование должно основываться не только на изучении текстов действующих налоговых законов и инструкций, но и на общей принципиальной позиции, занимаемой налоговыми органами по тем или иным вопросам, проектах налоговых законов, направлениях и содержании готовящихся налоговых реформ, а также на анализе направлений налоговой политики, проводимой правительством. Информацию по этим вопросам можно получить из материалов, публикуемых в прессе, отчетов о заседании Государственной Думы и местных органов управления, электронных правовых информационных систем и т.д. Эффективность налогового планирования всегда следует соотносить с затратами на его проведение. Следует также соотносить цели налогового планирования со стратегическими (коммерческими) приоритетами организации. Необходимость и объем налогового планирования напрямую связан с тяжестью налогового бремени в той или иной налоговой юрисдикции. [19].

НБ = НН / ОРП х 100%, (1)

где НБ – налоговое бремя.

НН – налоги, начисленные за отчетный период.

ОРП – объем реализованной продукции.

Налоговое бремя – это мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Распределение налогового бремени между налогоплательщиками опирается на два принципа:

* увязка налога с получаемыми за счет него благами, например, дорожный налог платят владельцы транспортных средств. Такой подход весьма ограничен, так как отдельные виды государственных расходов (скажем, пособие по безработице) невозможно переложить на пользователей;
* принцип платежеспособности, согласно которому чем выше доходы лица, чем больше у него способность платить, тем более высоким должен быть налог, которым облагается лицо.

В широком смысле слова, налоговое бремя – это бремя, налагаемое любым платежом [20].

На уровне предприятия налоговое бремя может быть определено как:

* отношение суммы выплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме выручки-нетто, операционных и внереализационных доходов предприятия. Этот показатель рассчитывается по данным обязательной бухгалтерской отчетности (формы №1, 2, 4) и определяет сопоставимую эффективность налогообложения на предприятии. Недостатком данного показателя является структурная несопоставимость его базы расчета с соответствующим расчетом на макроуровне;
* отношение суммы выплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме добавленной стоимости. Данный показатель структурно сопоставим с показателями налогового бремени по экономике в целом. Его расчет возможен несмотря на отсутствие прямых данных о произведенной предприятием добавленной стоимости в обязательной отчетности [19]. Рассмотрим основные показатели налогового бремени:

1. Налоговое бремя по налогам из прибыли (налог на имущество):

НБ = НП: П от продаж х 100%, (2)

где НБ – налоговое бремя, %;

НП – налог на прибыль, тыс. р.;

П от продаж – прибыль от продаж, тыс. р.

1. Налоговое бремя по налогам на прибыль:

НБ = НП: П до н/о х 100%, (3)

где НБ – налоговое бремя, %;

НП – налог на прибыль, тыс. р.;

П до н/о – прибыль до налогообложения, тыс. р.

1. Коэффициент эффективности налогообложения (Э):

Э = чистая прибыль: сумма налогов х 100% (4)

1. Эффективная ставка налогообложения (С):

С = Н: Н база х 100%, (5)

где Н – общая сумма налогов, тыс. р.,

Н база – налоговая база, тыс. р.

Налоговое бремя характеризует степень тяжести налогообложения для экономики предприятия в целом по группе налогов или по отдельному налогу. Рассматривая состав источников средств для уплаты налогов, необходимо, прежде всего, отметить их возможное несовпадение с налогооблагаемой базой (например, по имущественным налогам). Источником уплаты может быть только доход предприятия в его различных формах, а именно:

1. выручка от реализации продукции (работ, услуг) – для НДС и акцизов;
2. себестоимость продукции с последующим покрытием расходов из выручки от реализации – для земельного и социального налогов;
3. прибыль предприятия в процессе ее формирования – для налога на имущество и налогов с оборота;
4. прибыль предприятия в процессе ее распределения – для налога на прибыль;
5. чистая прибыль предприятия – для экономических санкций, вносимых в бюджет, некоторых местных налогов и лицензионных сборов [21, 85–93].

**Совокупная налоговая нагрузка предприятия** – это отношение всех начисленных налоговых платежей к выручке от продажи товаров (работ, услуг) за отчетный период, включая доходы от прочих поступлений.

**ННорн = НП / (В + ВД) х 100%**, (6)

где ННорн – налоговая нагрузка на предприятие при применении общего режима налогообложения;

НП – общая сумма всех начисленных налогов;

В – доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

ВД – внереализационные доходы.

Чтобы грамотно экономить на налогах, необходимо учитывать не только результат применения отдельной схемы оптимизации, но и изменение налоговой нагрузки в целом по организации. Существует простой, но действенный метод, позволяющий оценить результаты налогового планирования.

Зачастую руководителя не интересует, какую гениальную схему налоговой оптимизации придумал финансовый директор или главбух. Важен общий результат: компания стала платить меньше налогов (причем не важно каких) или больше. Чтобы оценить изменение налогового бремени в целом по компании, можно воспользоваться коэффициентом эффективности налогового планирования (К). Для его расчета (в процентах) используется следующая формула:

К = Сумма налогов / Выручка без НДС x 100 (7)

Если сравнить коэффициент с эталоном, то результат расчета должен составлять 20–25% и держаться в этих пределах в течение нескольких периодов, например месяцев. В этом случае систему налогового планирования можно назвать эффективной и не нуждающейся в корректировке.

Показатель менее 20% означает, что компания очень активно использует способы, позволяющие меньше платить в бюджет. Это может привлечь внимание инспекторов, которые не пренебрегают анализом налоговой нагрузки компаний.

Если коэффициент эффективности составил более 25%, то можно сделать вывод о том, что в компании не развито налоговое планирование.

В итоге, можно сделать вывод, о том, что, для более качественного анализа необходимо исключить из расчета колебания выручки. Компании следует разделить все налоги на те, которые зависят от выручки, и независимые. К постоянным платежам можно отнести налог на имущество, ЕСН, взносы в ПФР, к переменным – налог на прибыль и НДС. Далее следует рассчитать коэффициент по постоянным и переменным налогам отдельно. Коэффициент эффективности налогового планирования поможет оценить изменение налогового бремени компании [23].

**2. Анализ исчисления и уплаты налога на прибыль на предприятии ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»**

**2.1 Экономико-правовая характеристика предприятия**

Общество с ограниченной ответственностью Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» учреждено в соответствии с решением собрания учредителей, частью первой Гражданского кодекса РФ, законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью», принятым 8 февраля 1998 г., другими нормами действующего законодательства Российской Федерации. Общество является юридическим лицом и осуществляет свою деятельность на основании действующего законодательства и устава организации. Участниками общества являются физические лица согласно учредительному договору. Место нахождения организации: г. Краснодар, улица Круговая, 15. ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» создано без ограничения срока.

ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» зарегистрировано Постановлением Администрации г. Краснодара №393 от 07 июня 1999 г. за основным государственным регистрационным номером 1020100824985.

Согласно уставу организация осуществляет следующие виды деятельности:

* производство, заготовка, закупка, хранение, переработка, реализация разнообразной сельскохозяйственной продукции, зерна, лекарственных трав и растений, семенного материала у физических и юридических лиц;
* организация пунктов общественного питания, кафе, ресторанов, производство и реализация кулинарных, кондитерских изделий, полуфабрикатов;
* производство товаров народного потребления и продукции производственно-технического назначения из различных материалов;
* строительство, открытие, аренда автозаправочных станций, в том числе передвижных;
* реализация ГСМ и т.д.

По факту ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» занимается производством, заготовкой, закупкой, хранением, переработкой, реализацией разнообразной сельскохозяйственной продукции, зерна, лекарственных трав и растений, семенного материала у физических и юридических лиц.

Общество считается созданным как юридическое лицо с момента его государственной регистрации. Организация имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на её самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Общество имеет круглую печать со своим полным наименованием на русском языке и указанием на место нахождения организации, товарный знак, зарегистрированный в установленном порядке, эмблему, штампы, бланки и другие средства индивидуализации.

ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» несёт ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом и не отвечает по обязательствам своих участников, которые в свою очередь не отвечают по обязательствам общества, в пределах стоимости внесённых ими вкладов. Участник, внесший свой вклад в уставный капитал не полностью, несёт солидарную ответственность по обязательствам общества, в том числе в пределах недовнесённой части своего вклада. В случае несостоятельности (банкротства) организации по вине её участников или по вине других лиц, которые имеют право давать обязательные для общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, на указанных участников или других лиц в случае недостаточности имущества общества может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам. В этом случае вопрос о возложении ответственности на виновных участников решается общим собранием участников квалифицированным большинством.

Учредителями (участниками) общества являются граждане, подписавшие учредительный договор, в количестве трёх человек. Доли в уставном капитале распределились следующим образом: 25%, 37%, 38%.

Участники общества вправе:

* участвовать в управлении делами общества в порядке, установленном законодательством и учредительными документами общества;
* получить информацию о деятельности общества и знакомиться с его бухгалтерскими книгами и иной документацией;
* принимать участие в распределении прибыли;
* продать или иным образом уступить свою долю в уставном капитале общества либо её часть одному или нескольким участникам общества в порядке, предусмотренном законодательством и уставом организации;
* в любое время выйти из общества независимо от согласия других его участников;
* получить в случае ликвидации общества часть имущества, оставшегося после расчётов с кредиторами, или его стоимость;
* осуществлять иные права, не противоречащие законодательству.

Участники общества обязаны:

* вносить вклады в уставный капитал ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» в порядке, размерах, составе и в сроки, который предусмотрены учредительным договором общества и его уставом;
* не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности организации, а также они несут другие обязательства, предусмотренные законодательством.

Участники общества, доли которых в совокупности составляют не менее чем 10% уставного капитала общества, вправе требовать в судебном порядке исключения из общества участника, который грубо нарушает свои обязанности либо своими действиями (бездействиями) делает невозможной деятельность организации или существенно её затрудняет. В случае нарушения кассовой дисциплины учредитель подлежит исключению из общества. Имущество, переданное исключённым участником в пользование обществу в качестве вклада в уставный капитал, остаётся в пользовании общества в течение всего срока, на который оно было передано в соответствии с учредительным договором или иным документом. Общество обязано выплатить действительную стоимость доли исключённого участника в сроки, определённые судебным решением или соглашением между участником и обществом.

Уставный капитал ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов, и составляет десять тысяч рублей. Изменение соотношения долей участников в уставном капитале допускается только по решению общего собрания участников, принятому единогласно всеми участниками общества. Вкладом в уставный капитал общества, вносимым участниками или принимаемыми в общество третьими лицами, могут быть ценные бумаги, деньги, другие вещи или имущественные права либо иные права имеющие денежную оценку. Денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» утверждается решением общего собрания, принимаем всеми участниками общества единогласно. Если денежная оценка вклада превышает двести минимальных размеров оплаты труда, для его оценки приглашается независимый оценщик.

Общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками. Решение об определении части прибыли, распределяемой между участниками, принимается общим собранием участников. Прибыль распределяется пропорционально долям участников в уставном капитале общества. Общество не вправе принимать решение о распределении прибыли между участниками до полной оплаты всего уставного капитала, если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения.

Высшим органом ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» является общее собрание участников. Собрание может быть очередным и внеочередным. Каждый участник общества имеет на общем собрании число голосов, пропорциональное его доле в уставном капитале общества. В перерывах между общими собраниями функции этого органа, за исключением вопросов, отнесённых к исключительной компетенции общего собрания, исполняет совет директоров. Руководство текущей деятельностью общества осуществляет генеральный директор. В обществе действует ревизионная комиссия.

Внеочередное общее собрание участников общества созывается исполнительным органом общества по его инициативе, по требованию совета директоров, ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора, а также участников общества, обладающих в совокупности не менее чем одной десятой от общего числа голосов участников общества.

ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» обязано вести бухгалтерский учёт и представлять финансовую отчётность в соответствии с российским законодательством. Ответственность за состояние бухгалтерского учёта, порядок представления финансовой отчётности несёт исполнительный орган общества.

Общество обязано по требованию участников членов ревизионной комиссии, аудитора, любого заинтересованного лица предоставить возможность в разумные сроки ознакомиться с учредительными документами общества, в том числе с вносимыми в них изменениями. Общество обязано по требованию участника предоставить ему копии учредительных документов за уплату, не превышающую затраты на их изготовление, а также оно обязано информировать участников о его деятельности, предоставлять для ознакомления бухгалтерские книги и иную документацию.

Прекращение деятельности ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» осуществляется в формах реорганизации и ликвидации. Реорганизация общества происходит путём слияния, разделения, выделения, присоединения, преобразования. Общество считается реорганизованным (за исключением присоединения) с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица (лиц). Общество ликвидируется в следующих случаях: по решению общего собрания участников, принятому единогласно, либо на основе решения суда (в том числе в связи с признанием общества несостоятельным), а также по другим основаниям, предусмотренным законодательными актами РФ. При добровольной ликвидации общества общее собрание простым большинством голосов от числа голосов всех участников общества назначает ликвидационную комиссию, которая проводит ликвидацию, составляет ликвидационный баланс и представляет его общему собранию участников. Имущество общества реализуется ликвидационной комиссией. Выручка от реализации имущества направляется на удовлетворение требований кредиторов. Оставшиеся активы распределяются между участниками пропорционально размерам их долей в уставном капитале. Общество считается ликвидированным с момента внесения соответствующей записи в государственный реестр.

ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» в целях реализации государственной социальной, экономической и налоговой политики несёт ответственность за сохранность документов, предусмотренных законодательством. Общество обеспечивает передачу на государственное хранение документов, имеющих научно-историческое значение. Для экономической характеристики предприятия важно получить и оценить экономические показатели деятельности предприятия. Рассмотрим основные из них: доходы от продаж, себестоимость проданной продукции, прибыль от продаж, прибыль до налогообложения, рентабельность продукции, рентабельность производства. Проведём анализ динамики этих показателей по данным табл. 2.1.

Таблица 2.1 – Основные экономические показатели деятельности ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Абсолютные отклонения | | Темпы роста, % | |
| 2007 | 2008 | 2009 | 2008 г. к 2007 г. | 2009 г. к 2008 г. | 2008 г. к 2007 г. | 2009 г. к 2008 г. |
| Выручка от продаж,  тыс. р. | 3876,0 | 8079,0 | 18759,0 | 4203,0 | 10680 | 208,4 | 232,2 |
| Себестоимость реализованной продукции, тыс. р. | 3519,0 | 8013,0 | 18598,0 | 4494,0 | 10585 | 227,7 | 232,1 |
| Валовая прибыль, тыс. р. | 357,0 | 66,0 | 161,0 | -291,0 | 95,0 | 18,5 | 243,9 |
| Коммерческие расходы, тыс. р. | 209,0 | 44,0 | 0,0 | -165,0 | -44,0 | 21,1 | 0,0 |
| Управленческие расходы, тыс. р. | 109,0 | 0,0 | 0,0 | -109,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Прибыль (убыток) от реализации, тыс. р. | 39,0 | 22,0 | 161,0 | -17,0 | 139,0 | 56,4 | 731,8 |
| Прочие доходы, тыс. р. | 2929,0 | 889,0 | 0,0 | -2040,0 | -889,0 | 30,4 | 0,0 |
| Прочие расходы, тыс. р. | 2926,0 | 889,0 | 20,0 | -2037,0 | -869,0 | 30,4 | 2,2 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. р. | 42,0 | 22,0 | 141,0 | -20,0 | 119,0 | 52,4 | 640,9 |
| Текущий налог на прибыль, тыс. р. | 10,1 | 5,3 | 33,8 | -4,8 | 28,6 | 52,4 | 640,9 |
| Чистая прибыль, тыс. р. | 31,9 | 16,7 | 107,2 | -15,2 | 90,4 | 52,4 | 640,9 |
| Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. р. | 2751,0 | 1121,0 | 866,0 | -1630,0 | -255,0 | 40,7 | 77,3 |

На основании произведённых расчётов можно провести анализ динамики основных показателей деятельности предприятия. В течение всего анализируемого периода выручка от реализации продукции увеличивалась: в 2008 г. темп прироста составил 108,4%, а в 2009 г. – 132,2%. Себестоимость реализованной продукции выросла на 127,7% на 2008 г. и на 132,1% за 2009 г. Показатель прибыли от реализации также менялся на протяжении этого периода: в 2008 г. он снизился на 83%, а в 2009 г. (по сравнению с 2008 г.) вырос на 39%, но в целом в период с 2007 г. по 2009 г. данный показатель значительно вырос, соответственно, показатель чистой прибыли также вырос. Затраты на один рубль реализованной продукции за анализируемый период остались неизменными.

Важная роль в системе экономических показателей эффективности предпринимательской деятельности принадлежит показателю рентабельности. Если прибыль выражается в абсолютной форме, то рентабельность – это относительный показатель интенсивности производства, так как отражает уровень прибыльности относительно определённой базы. Фирма рентабельна, если суммы выручки от реализации продукции достаточно не только для покрытия затрат на производство и реализацию, но и для образования прибыли. За анализируемый период показатель рентабельности продукции незначительно менялся: в 2008 г. темп роста составил 26,9%, в 2009 г. – 317%, но в целом с 2007 г. по 2009 г. данный показатель снизился. Рентабельность производства с каждым годом росла: в 2008 г. рост составил 20,1%, а в 2009 г. – 526,1%.

В течение всего анализируемого периода с 2007 г. по 2009 г. произошло значительное изменение всех показателей деятельности организации. Показатели чистой прибыли, себестоимости продукции, рентабельности производства, рентабельности продукции характеризуют деятельность организации. Данные показатели за анализируемый период отрицательных значений не принимали, а к 2009 г. значительно выросли. Соответственно, можно сделать вывод, что в целом организация рентабельна и удовлетворяет своей основной цели – получение прибыли, т. к. показатель чистой прибыли с 2007 г. по 2009 г. вырос в 3,4 раза.

**2.2 Анализ формирования налоговой базы по налогу на прибыль предприятия**

Налоговой базой является денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. В свою очередь, прибыль – это денежное выражение накоплений, создаваемых предприятиями любой формы собственности. Как экономическая категория прибыль характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности предприятий. Прибыль, как конечный финансовый результат деятельности организации, представляет собой разницу между общей суммой доходов и затратами на производство и реализацию продукции с учётом убытков от различных хозяйственных операций. Таким образом, прибыль формируется в результате взаимодействия многих компонентов как с положительным, так и отрицательным знаком.

Таблица 2.2 – Доходы от реализации и внереализационные доходы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| Выручка от реализации-всего, р., в том числе | 3875466 | 8078873 | 18758612 |
| выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, р. | - | 101364 | 11414798 |
| выручка от реализации покупных товаров, р. | 3875466 | 7977509 | 7343814 |
| Выручка от реализации амортизируемого имущества, р. | 2863763 | - | - |
| Итого доходов от реализации, р. | 6739229 | 8078873 | 18758612 |
| Внереализационные доходы, р. | 65000 | 889124 | - |

По данным табл. 2.2 можно наблюдать рост доходов от реализации и внереализационных доходов ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл». В период с 2007 г. по 2009 г. произошёл значительный рост данного показателя: в 2008 г. относительно 2007 г. – в 1,3 раза, в 2009 г. относительно 2008 г. – в 2,1 раза. В целом за весь анализируемый период доходы организации выросли в 2,8 раза. Соответственно, можно сделать вывод, что ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» увеличило свои обороты за счёт роста реализации продукции собственного производства (данный показатель вырос в 112,3 раза).

Таблица 2.3 – Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам, р. |  | 92095 | 11306107 |
| Суммы начисленной амортизации, относящиеся к расходам текущего отчётного (налогового) периода, за исключением расходов относящихся к прямым, р. | 104064 | - | - |
| Прочие расходы | 108147 | - | - |
| Стоимость реализованных покупных товаров, р. | 3519411 | - | - |
| Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю. | 104461 | 7964859 | 7291348 |
| Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией, р. | 2853048 | - | - |
| Итого признанных расходов | 6689131 | 8056954 | 18597455 |
| Внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам, р. | 72608 | 889124 | 19756 |

С ростом доходов от реализации у организации выросли также и расходы, связанные с производством и реализацией, что можно наблюдать исходя из данных таблицы 2.3. В соответствии с Приказом Минфина РФ от 07.02.2006 г. №24н стоимость реализованных покупных товаров относится к прямым расходам налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, что связано с приближением налогового учёта к бухгалтерскому.

Расчёт налоговой базы за отчётный (налоговый) период составляется ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» самостоятельно в соответствии с нормами, установленными главой 25 НК РФ, исходя из данных налогового учёта нарастающим итогом с начала года.

Расчёт налоговой базы должен содержать следующие данные:

* период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);
* сумма доходов от реализации, полученных в отчётном (налоговом) периоде;
* сумма расходов, произведённых в отчётном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации;
* прибыль (убыток) от реализации;
* сумма внереализационных доходов;
* сумма внереализационных расходов.

Ставка по налогу на прибыль составляет 20%, из них в федеральный бюджет поступает 2%, в региональный бюджет поступает 18%. Также рассматривается распределение налога на прибыль между бюджетами всех уровней в соответствии с действующим законодательством.

При формировании прибыли учитываются все полученные организацией доходы от реализации и произведённые расходы, связанные с производством и реализацией продукции. Для расчёта налога на прибыль предприятия используются такие показатели, как доходы от реализации, расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, внереализационные доходы, внереализационные расходы.

Табл. 2.4 содержит сводные данные, которые учитываются при формировании прибыли, а также динамика развития этих показателей. Все цифры приведены в соответствии с годовыми декларациями, поданными в налоговые органы по месту регистрации предприятия.

Таблица 2.4 – Расчёт налоговой базы по налогу на прибыль предприятия ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Абсолютные отклонения | | Темпы роста, % | |
| 2007 | 2008 | 2009 | 2008 г. к 2007 г. | 2009 г. к 2008 г. | 2008 г. к 2007 г. | 2009 г.  к 2008 г. |
| Доходы от реализации, р. | 6739229 | 8078873 | 18758612 | 1339644 | 10679739 | 119,9 | 232,2 |
| Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, р. | 6689131 | 8056954 | 18597455 | 1367823 | 10540501 | 120,4 | 230,8 |
| Внереализационные доходы, р. | 65000 | 889124 | - | 824124 | -889124 | 1367,9 | - |
| Внереализационные расходы, р. | 72608 | 889124 | 19756 | 816516 | -869368 | 1224,6 | 2,2 |
| Итого прибыль, р. | 42490 | 21919 | 141401 | -20571 | 119482 | 51,6 | 645,1 |
| Налоговая база, р. | 42490 | 21919 | 141401 | -20571 | 119482 | 51,6 | 645,1 |
| Ставка налога на прибыль, % | 24 | 24 | 24 |  |  |  |  |
| Сумма исчисленного налога на прибыль, р. | 10198 | 5261 | 33936 | -4937 | 28675 | 51,6 | 645,0 |

В период с 2007 г. по 2009 г. наблюдается резкое изменение показателей, формирующих прибыль организации. В 2008 г. произошло снижение показателя прибыли организации и, соответственно, налоговой базы по налогу на прибыль организации на 48,4%, а в 2009 г. этот показатель вырос на 545,1%. В целом, за весь анализируемый период прибыль организации выросла более чем в 3 раза, что свидетельствует о стабильной работе организации и о её рентабельности. По данным табл. 2.4 прослеживается значительный рост суммы налога на прибыль, уплаченной организацией в период с 2007 г. по 2009 г. Вследствие снижения показателя прибыли организации в 2008 г. наблюдается снижение суммы уплаченного налога на прибыль на 48,4%. В 2009 г. организация улучшила показатели по прибыли по сравнению с предыдущим периодом. Соответственно увеличилась и сумма исчисленного и уплаченного налога, и рост составил 545%.

**2.3 Оценка налоговой нагрузки на предприятие**

ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» получила свидетельство о постановке на учёт в налоговом органе 10 июня 1999 г., в соответствии с положениями части первой Налогового кодекса Российской Федерации, по месту нахождения в ГНИ по г. Краснодару 03 сентября 1999 г. С данного момента организация является плательщиком всех налогов и сборов, установленных налоговым законодательством, в соответствии с деятельностью, осуществляемой ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл». Помимо налога на прибыль организаций, ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» является плательщиком налога на добавленную стоимость (НДС), налога на имущество организаций, единого социального налога (ЕСН).

С 1 января 2004 г. осуществляется исчисление и уплата налога на имущество организаций в соответствии с главой 30 Налогового кодекса РФ. ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» в соответствии со статьёй 373 главы 30 Налогового кодекса РФ «Налог на имущество» является плательщиком налога на имущество, т. к. в его владении и распоряжении находится движимое и недвижимое имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В соответствии с учётной политикой ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» для целей налогообложения амортизация основных средств начисляется в порядке, определяемом при вводе объекта в эксплуатацию. Организация самостоятельно определяет налоговую базу по налогу на имущество в соответствии с главой 30 НК РФ.

Среднегодовая (средняя) 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.

Налоговым периодом признается календарный год. В соответствии с учётной политикой организация исчисляет налог по итогам каждого отчётного периода. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. В данном субъекте РФ законом установлена налоговая ставка 2,2%. Следовательно, при расчёте налога на имущество организация использует налоговую ставку равную 2,2%. ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» по истечении каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу. Все налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу представляются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. В таблице 6 приведены сводные данные по уплате ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» налога на имущество за весь анализируемый период.

Таблица 2.5 – Расчёт и уплата налога на имущество организации ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| Среднегодовая стоимость имущества за налоговый (отчётный) период, р. | 3300360 | 1121015 | 883865 |
| Налоговая база, р. | 3300360 | 1121015 | 883865 |
| Налоговая ставка, % | 2,2 | 2,2 | 2,2 |
| Сумма налога за налоговый период, р. | 72608 | 24662 | 19445 |

По данным табл. 2.5 видно, что за анализируемый период суммы налога на имущество значительно уменьшились, т. к. снизилась среднегодовая стоимость имущества. Это является следствием того, что в период с 2007 г. по 2009 г. в эксплуатацию не вводилось новое имущество, а стоимость уже имеющегося в наличии уменьшалась на сумму износа. В 2008 г. сумма налога на имущество организации снизилась в 2,9 раза, а в 2009 г. произошло уменьшение данной суммы в 1,3 раза.

ЕСН применяется в целях мобилизации средств, необходимых для материального обеспечения граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение, а также медицинскую помощь. Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты ЕСН, с 01 января 2001 г. является Налоговый кодекс РФ (часть 2 глава 24 «Единый социальный налог»). Объектом обложения для данной организации являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиком в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Налоговая база налогоплательщиков определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиком за налоговый период в пользу физических лиц, вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты. Налоговым периодом является календарный год, а отчётными – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговая ставка установлена в размере 26%. Рассмотрим динамику уплаты ЕСН ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» по данным табл. 2.6, которые соответствуют данным налоговых деклараций по налогу за весь анализируемый период, а также распределение налога по бюджетам.

Таблица 2.6 – Расчёт и уплата ЕСН ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| Налоговая база за налоговый период, р., всего | - | 40000 | 219194 |
| Налоговая ставка, % | 26 | 26 | 26 |
| в том числе: |  |  |  |
| в федеральный бюджет (пенсионный фонд) | 20 | 20 | 20 |
| в фонд социального страхования РФ | 2,9 | 2,9 | 2,9 |
| в федеральный фонд обязательного медицинского страхования | 1,1 | 1,1 | 1,1 |
| в территориальный фонд обязательного медицинского страхования | 2 | 2 | 2 |
| Сумма исчисленного налога за налоговый период, руб., всего | - | 4800 | 26303 |
| в том числе: |  |  |  |
| в федеральный бюджет (пенсионный фонд) | - | 2400 | 13152 |
| в фонд социального страхования РФ | - | 1160 | 6357 |
| в федеральный фонд обязательного медицинского страхования | - | 440 | 2411 |
| в территориальный фонд обязательного медицинского страхования | - | 800 | 4384 |
| Налоговый вычет за налоговый период, всего | - | 5600 | 30687 |
| Численность персонала, чел. | - | 3 | 5 |

Проанализировав данные табл. 2.6 видно, что в 2007 г. не производилась уплата ЕСН, поэтому нет возможности сделать выводы о том, какие изменения произошли в 2008 г. относительно 2007 г. Налоговая база по ЕСН, а, соответственно, и суммы налога резко увеличились в 2009 г. относительно 2008 г. Темп роста суммы ЕСН составил 548%. Это обусловлено увеличением численности персонала, а также повышением выплат и вознаграждений за выполненные работы (оказанные услуги), произведённых налогоплательщиком в пользу физических лиц. В соответствии с главой 21 «НДС», которая вступила в силу с 01 января 2001 г., части 2 НК РФ ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» является плательщиком НДС, т. к. занимается реализацией товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из рыночных цен с учётом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Налоговым периодом является месяц. Налоговая ставка – 18%. В табл. 2.7 представлен порядок расчёта и уплаты НДС ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» за период с 2007 г. по 2009 г. по годовым декларациям.

Таблица 2.7 – Расчёт и уплата НДС ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Абсолютные отклонения | | Темпы роста, % | |
| 2007 | 2008 | 2009 | 2008 г.  к 2007 г. | 2009 г. к 2008 г. | 2008 г. к 2007 г. | 2009 г. к 2008 г. |
| Реализация товаров (работ, услуг), р. | 1095297 | 104484 | 1003925 | -990813 | 899441 | 9,5 | 960,8 |
| Налоговая ставка, % | 18 | 18 | 18 | - | - | - | - |
| Сумма налога, р. | 197153 | 18807 | 180707 | -178346 | 161899 | 9,5 | 960,8 |
| Общая сумма НДС, подлежащая вычету, р. | 197153 | 17815 | 175022 | -179338 | 157207 | 9,0 | 982,4 |
| Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, р. | - | 992 | 5685 | 992 | 4692 | - | 573,0 |

К 2008 г. наблюдается снижение доходов, связанных с реализацией товаров (работ, услуг), а темп роста составляет 9,5%, но в 2009 г. ситуация значительно улучшилась, хотя результатов 2007 г. достичь не удалось, но мы уже наблюдаем увеличение данного показателя в 9,6 раза по сравнению с 2008 г. Соответственно, суммы НДС изменялись пропорционально налоговой базе. С учётом сумм НДС, подлежащих вычету, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, в 2009 г. выросла в 5,7 раза относительно показателей 2008 г. В соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации организация ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» является плательщиком налогов в рамках своей деятельности. На рис. 1.1 можно рассмотреть долю каждого налога, уплаченного ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» за весь анализируемый период, среди общего числа всех обязательных для организации платежей. На рис. 1.1 представлен весь объём платежей по налогам, произведённым организацией за 2007 г. За данный налоговый период деятельности ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» не уплачивались такие налоги, как ЕСН (0% общего объёма уплаченных налогов), НДС (0% общего объёма уплаченных налогов). Из произведённых платежей основную долю занимает налог на имущество организаций (88%), а остальные 12% приходятся на налог на прибыль организаций.

Следующим анализируемым налоговым периодом деятельности ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» является 2008 год. На рис. 1. 1 видно, что за данный период наименьшую долю из всего объёма занимает НДС (3%), ЕСН составил 13%, затем налог на прибыль организаций – 15%, а наибольший вес среди всех налогов составил налог на имущество организаций – 69%. В 2009 г. наблюдаются значительные изменения, связанные с ростом многих показателей деятельности организации, что отразилось и на распределении суммы каждого налога среди общего объёма всех произведённых платежей. На рис. 1.1 представлены данные изменения. Как и в 2008 г., наименьшую долю составляет НДС – 7%. Показатели по ЕСН выросли до 31%. Доля налога на имущество организаций резко снизилась в общем объёме уплаченных налогов и составила 23%, а показатель по налогу на прибыль организаций стал основным и составил 39%.

На основании проведённого анализа данных по налогам, уплаченных ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» за рассматриваемый период с 2007 г. по 2009 г., мы можем рассчитать налоговую нагрузку на организацию.

В табл. 2.8 приведён расчёт налогового бремени на организацию по формуле (6).

Всё это свидетельствует о том, что в организации эффективно используются методы налогового планирования.

Чёткое ведение бухгалтерского учёта, внутреннего документооборота, высокий уровень профессионального бухгалтера, а также разовые консультации внешнего налогового консультанта – всё это в комплексе и привело к снижению налогового бремени на организацию.

Таблица 2.8 – Расчёт налоговой нагрузки на ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Абсолютные отклонения | | Темпы роста, % | |
| 2007 | 2008 | 2009 | 2008 г. к 2007 г. | 2009 г. к 2008 г. | 2008 г. к 2007 г. | 2009 г. к 2008 г. |
| Налог на прибыль, р. | 10198 | 5261 | 33936 | -4937 | 28675 | 51,6 | 645,0 |
| НДС, р. | 0 | 992 | 5685 | 992 | 4693 | 0 | 573,1 |
| Налог на имущество, р. | 72608 | 24662 | 19445 | -47946 | -5217 | 0 | 78,8 |
| ЕСН, р. | 0 | 4800 | 26303 | 4800 | 21503 | 0 | 548,0 |
| Итого уплаченных налогов, р. | 82806 | 35715 | 85369 | -47091 | 49654 | 43,1 | 239,0 |
| Выручка от продаж товаров (работ, услуг), р. | 3875466 | 8078873 | 18758612 | 4203407 | 10679739 | 208,5 | 232,2 |
| Внереализационные доходы, р. | 65000 | 889124 | - | 824124 | - | 1367,9 | - |
| Налоговое бремя (налоговая нагрузка), % | 2,1 | 0,4 | 0,5 | -1,7 | 0,1 | 0,2 | 1,1 |

Проанализировав данные табл. 2.8, мы видим, что показатель налогового бремени на организацию низкий. В период с 2007 г. по 2009 г. этот показатель значительно снизился.

**2.4 Анализ построения налогового учёта на предприятии**

ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» исчисляет налоговую базу по итогам каждого отчётного (налогового) периода на основе данных налогового учёта.

Налоговый учёт – это система обобщения информации для определения базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

В случае если в регистрах бухгалтерского учёта содержится недостаточно информации для определения налоговой базы налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учёта дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учёта, либо вести самостоятельные регистры налогового учёта.

Налоговый учёт осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учёта для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществлённых налогоплательщиком в течение отчётного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет.

Система налогового учёта организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учёта, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учёта устанавливается налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учёта.

Учётная политика ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» для целей налогообложения прибыли предполагает: признать доходы по методу начисления. Вести учёт доходов и расходов раздельно по следующим видам деятельности и операциям: реализация товаров, работ, услуг собственного производства; реализация покупных товаров; реализация товаров, полученных при разделе продукции (оператор); реализация имущественных прав, за исключением нематериальных активов и права требования; реализация амортизируемого имущества; реализация права требования; реализация прочего имущества. Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности (операций), распределять пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объёме всех доходов. К таким расходам относить общехозяйственные расходы. При списании сырья и материалов, используемых при выполнении работ, производстве продукции применять метод оценки по средней стоимости. При списании покупных товаров применить метод оценки по средней стоимости. Исчислять налог по итогам каждого отчётного периода. Амортизацию основных средств начислять в порядке, определяемом при вводе объекта в эксплуатацию. При приобретении объектов основных средств бывших в употреблении (в случае, если по такому имуществу принято решение о применении линейного метода начисления амортизации), определить норму амортизации по этому имуществу с учётом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Установить порядок ведения налогового учёта согласно регистрам налогового учёта по варианту программной настройки 1-С бухгалтерия.

Изменение порядка учёта отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учёта. Решение о внесении изменений в учётную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учёта принимается на предприятии с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае если предприятие ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» начинает осуществлять новые виды деятельности, он также обязан отразить в учётной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Данные налогового учёта отражают порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем (отчётном) налоговом периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчётам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учёта являются: первичные учётные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учёта, расчёт налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учёта для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учёта, в обязательном порядке содержат следующие реквизиты: наименование регистра, период (дату) составления; измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном измерении, наименование хозяйственной операции, подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление регистров. Содержание данных налогового учёта (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учёта, обязаны хранить налоговую тайну. За её разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

**3. Способы оптимизации уплаты налога на прибыль на ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл»**

**3.1 Общая характеристика основных методов оптимизации уплаты налога на прибыль**

Налоговая оптимизация – обычно под этим термином понимается деятельность, реализуемая налогоплательщиком с целью снижения налоговых выплат. Определение оптимальных объемов налоговых платежей – проблема каждого конкретного предприятия или физического лица. Действия компании по определению оптимальных объемов называют системой корпоративного налогового менеджмента. При этом на практике минимальные выплаты оказываются не всегда оптимальными. Например, предприятие, выделяющееся из общей массы слишком маленькими выплатами, рискует навлечь на себя дополнительные проверки, что чревато дополнительными издержками. Налоговый менеджмент предполагает оптимизацию бремени и структуры налогов со всех точек зрения. Оптимизация налогов – это только часть более крупной – главной – задачи, стоящей перед финансовым менеджментом (финансовым управлением предприятием). Главная задача финансового менеджмента – финансовая оптимизация, т.е. выбор наилучшего пути управления финансовыми ресурсами предприятия, а также привлечение внешних источников финансирования [24].

Все методы оптимизации складываются в оптимизационные схемы. Ни один из методов сам по себе не приносит успеха в налоговом планировании, лишь составленная грамотно и с учетом всех особенностей схема позволяет достичь намечаемого результата; напротив, некачественная схема налоговой оптимизации может нанести компании ощутимый вред. Любая схема перед внедрением проверяется на соответствие нескольким критериям: разумности, эффективности, соответствия требованиям закона, автономности, надежности, безвредности. Эффективность – это полнота использования в схеме всех возможностей минимизации налогов. Соответствие требованиям закона – учет всех возможных правовых последствий использования схемы, продуманность механизмов реагирования на изменение действующего законодательства или на действия налоговых органов. Автономность – это схема рассматривается с точки зрения сложности в управлении, подконтрольности в применении и сложности в реализации. Надежность – это устойчивость схемы к изменению внешних и внутренних факторов, в том числе к действиям партнеров по бизнесу. Наконец, безвредность предполагает избежание возможных негативных последствий от использования схемы внутри предприятия [25].

Оптимизация налогообложения предполагает: минимизацию налоговых выплат (в долгосрочном и краткосрочном периоде при любом выпуске) и недопущение штрафных санкций со стороны фискальных органов, что достигается правильностью начисления и своевременностью уплаты налогов.

«Минимизация налогов» – термин, который вводит в заблуждение. В действительности, конечно, целью должна быть не минимизация (снижение) налогов, а увеличение прибыли предприятия после налогообложения. В результате складывается казусная ситуация: корпоративные менеджеры, которые должны стремиться увеличить размер чистой прибыли, с помощью юристов, бухгалтеров и финансовых консультантов прилагают нередко значительные усилия для того, чтобы уменьшить размер «прибыли для целей налогообложения».

Цель минимизации налогов – не уменьшение какого-нибудь налога как такового, а увеличение всех финансовых ресурсов предприятия. Оптимизация налоговой политики предприятия позволяет избежать переплаты налогов в каждый данный момент времени, пусть не намного, но, как известно, сегодняшние деньги гораздо дороже завтрашних. В условиях высоких налоговых ставок неправильный или недостаточный учет налогового фактора может привести к весьма неблагоприятным последствиям или даже вызвать банкротство предприятия. Ситуация, когда предприятие платит налоги «в лоб», т.е. следуя букве закона формально, без привязки к особенностям собственного бизнеса, встречается все реже и свидетельствует о том, что над налогами на предприятии никто не работал [26, 187–203].

Сокращение налоговых выплат лишь на первый взгляд ведет к увеличению размера прибыли предприятия. Эта зависимость не всегда бывает такой прямой и непосредственной. Вполне возможно, что сокращение одних налогов приведет к увеличению других, а также к финансовым санкциям со стороны контролирующих органов. Поэтому наиболее эффективным способом увеличения прибыльности является не механическое сокращение налогов, а построение эффективной системы управления предприятием; как показывает практика, такой подход обеспечивает значительное и устойчивое сокращение налоговых потерь на долгосрочную перспективу [27, 201].

Одним из наиболее эффективных способов оптимизации уплаты налога на прибыль является налоговое планирование.

Налоговое планирование – легальный путь уменьшения налоговых обязательств, основанный на использовании возможностей, предоставленных налоговым законодательством, путем корректировки своей хозяйственной деятельности и методов ведения бухгалтерского учета.

Под налоговым планированием понимается целенаправленная деятельность налогоплательщика, ориентированная на максимальное использование всех нюансов существующего налогового законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет.

Цели налогового планирования соотносятся со стратегическими (коммерческими) приоритетами и интересами предприятия, с затратами на его проведение и с тяжестью налогового бремени.

Налоговое планирование является одной из главных составляющих частей процесса финансового планирования. Происходит предварительный расчет вариантов сумм прямых и косвенных налогов, налогов с оборота по результатам общей деятельности и по отношению к конкретной сделке или проекту в зависимости от различных правовых форм ее реализации. Налоговое планирование доступно любому, но осуществлять его надо не после совершения какой-либо хозяйственной операции или прошествии налогового периода, а до этого.

Внешнее планирование может проводиться несколькими методами: замены налогового субъекта, замены вида деятельности, замены налоговой юрисдикции.

Налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику достаточно много возможностей для снижения размера налоговых платежей путем внутреннего планирования, в связи, с чем можно выделить общие и специальные методы. Среди общих методов выделяют: выбор учетной политики, разработка контрактных схем, использование оборотных средств, льгот и прочих налоговых освобождений. Среди специальных: метод замены отношений, метод разделения отклонений, метод отсрочки налогового платежа и метод прямого сокращения объекта налогообложения.

Выбор учетной политики организации, разрабатываемой и принимаемой один раз в финансовый год, – важнейшая часть внутреннего налогового планирования. Этот документ подтверждает обоснованность и законность того или иного толкования нормативных правовых актов и действий в отношении ведения бухгалтерского учета. Организация ведёт налоговый учёт на основании первичных документов, применяемых для бухгалтерского учёта в целом по организации. Организация применяет налоговые регистры в соответствии с рекомендованной МНС системой налогового учёта для расчёта налога на прибыль. Прочие налоги рассчитываются на основании данных бухгалтерского учёта. Доходы и расходы для расчёта налога на прибыль определяются по начислению. Стоимость материалов, списанных в производство (продажу), определяется методом средней себестоимости. Списание проданных покупных товаров производится методом средней себестоимости. Срок полезного использования основных средств в целях налогового учёта определяется на основании классификатора основных средств Правительства РФ приказом директора по каждому отдельному объекту основных средств. К отдельным объектам основных средств применять линейный метод (на основании акта комиссии). Не применять повышающие коэффициенты амортизации. Основные средства стоимостью до 10 000 руб. списывать как материальные расходы в момент передачи их в эксплуатацию. Амортизацию нематериальных активов начислять исходя из срока их полезного использования, при невозможности определения срока амортизация начисляется исходя из срока 10 лет и используется линейный метод. Создавать резерв по сомнительным долгам в связи с реализацией товаров (работ, услуг) на основании проведения инвентаризации задолженности. Ежеквартально проводить инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженностей. Оценку незавершённого производства проводить по объёму выполненных заказов. Оценку готовой продукции производить на основании прямых затрат распределяемых по доле остатка готовой продукции. Производить уплату налога на прибыль ежемесячно с учётом фактически полученной прибыли.

Одним из тривиальных и часто используемых методов налоговой оптимизации является снижение налогооблагаемой прибыли за счет применения ускоренной амортизации и / или переоценки основных средств. Так, если возможности для ускоренной амортизации в России невелики, то переоценка основных средств представляет собой достаточно эффективный способ экономии на налоге на прибыль и налоге на имущество.

Метод ускоренной амортизации, при котором суммы, начисляемые в более ранние сроки полезной службы активов, выше сумм, начисляемых в более поздние сроки, заключается в оценке срока полезного использования актива в годах, присвоении последовательных сумм каждому году и определении размера этих сумм (способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования). Для n-ого числа лет расчетная формула выглядит так:

Сумма чисел лет = n (n + 1)/2 (8)

Потом рассчитывается годовая амортизация путем умножения общей суммы амортизационных отчислений на протяжении срока полезного использования актива на дробь, в числителе которой – оставшийся срок полезного использования, а в знаменателе – сумма лет. Таким образом, годовые амортизационные отчисления равны:

А = (ПС – ЛС) х ОСПС / Сумма лет, (9)

где А – Амортизационные отчисления;

ПС – Первоначальная стоимость;

ЛС – Ликвидационная стоимость;

ОСПС – Оставшийся срок полезной службы (сумма лет) [28].

Метод ускоренного начисления износа, по которому постоянный процентный коэффициент, в два раза превосходящий соответствующий пропорциональный тариф, ежегодно умножается на уменьшающийся остаток балансовой стоимости актива. Пропорциональный тариф представляет собой величину, обратную сроку полезной службы, умноженному на 100. Если срок полезной службы определен в 5 лет, пропорциональный тариф составит 20%. Тогда удвоенная ставка равна 40%. Для определения суммы начисленного износа балансовая стоимость актива на начало периода умножается на двойную ставку. Ниже ликвидационной стоимости актив не амортизируется [29].

Контрактная схема позволяет оптимизировать налоговый режим при осуществлении конкретной сделки. Речь идет, во-первых, об использовании налогоплательщиком в контрактах четких и ясных формулировок, а не принятых типовых, во-вторых, об использовании нескольких договоров, обеспечивающих одну сделку. Все это помогает выбрать оптимальный налоговый режим осуществления конкретной сделки с учетом графика поступления и расхода финансовых и товарных потоков.

Специальные методы налоговой оптимизации имеют более узкую сферу применения, чем общие, однако так же могут применяться на всех предприятиях.

Метод замены отношений основывается на многовариантности путей решения хозяйственных проблем в рамках существующего законодательства. Субъект вправе предпочесть любой из допустимых вариантов как с точки зрения экономической эффективности операции, так и с точки зрения оптимизации налогообложения.

Метод разделения отклонений базируется на методе замены. В данном случае заменяется не вся хозяйственная операция, а только ее часть, либо хозяйственная операция заменяется на несколько операций. Метод применяется, как правило, когда полная замена не позволяет достичь ожидаемого результата.

Метод отсрочки налогового платежа основан на возможности переносить момент возникновения объекта налогообложения на последующий календарный период. В соответствии с действующим законодательством срок уплаты большинства налогов тесно связан с моментом возникновения объекта налогообложения и календарным периодом. Используя элементы метода замены и метода разделения, можно изменить срок уплаты налога или его части на последующий, что позволит существенно сэкономить оборотные средства.

Метод прямого сокращения объекта налогообложения имеет целью снижение размера объекта, подлежащего налогообложению, или замену этого объекта иным, облагаемым более низким налогом или не облагаемым налогом вовсе. Объектом могут быть как хозяйственные операции, так и облагаемое налогами имущество, причем сокращение не должно оказать негативного влияния на хозяйственную деятельность предпринимателя. В данном случае объектом налогообложения является прибыль организации, а одним из самых действенных способов уменьшения прибыли является увеличение расходов. Для того чтобы увеличение расходов не оказало негативного влияния на всю деятельность организации, налогоплательщик на законном основании может создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном ст. 266 НК РФ [30, с. – 1].

Сомнительным долгом признаётся любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчётного (налогового) периода. Сумма резерва определяется по результатам проведённой на последний день отчётного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляются следующим образом:

* по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней – в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
* по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) – в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной задолженности;
* по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней – не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчётного (налогового) периода.

Для того чтобы сформировать резерв по сомнительным долгам организация должна провести следующие мероприятия:

* провести инвентаризацию дебиторской задолженности на последний день отчетного (налогового) периода;
* выделить обязательства не обеспеченные залогом, поручительством, банковской гарантией;
* разбить просроченную дебиторскую задолженность на группы в соответствии со сроками возникновения;
* исчислить предельный размер резерва. Сумма создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ;
* рассчитать сумму резерва, учитывая, что:

а) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней – в сумму создаваемого резерва включается вся сумма, выявленной в ходе инвентаризации задолженности;

б) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней – в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной в ходе инвентаризации задолженности;

в) сомнительная задолженность со сроком возникновения до 45 дней – не увеличивает сумму создаваемого резерва;

г) сформировать налоговый регистр, подкрепленный справкой-расчетом бухгалтерии.

Преимуществом данного способа является то, что создание резерва по сомнительным долгам позволяет сократить обязательства организации перед бюджетом по уплате налога на прибыль с сумм неполученной прибыли. С введением в действие главы 25 НК РФ, сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная в налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный налоговый период. При этом сумма вновь создаваемого на основании инвентаризации резерва будет корректироваться сумму резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

К недостаткам способа относится то, что резерв может создаваться только под задолженность со сроком возникновения более 45 дней. Сумма резерва ограничивается 10% от выручки отчетного (налогового) периода. Сумма резерва зависит не только от срока возникновения, лимита выручки, но и от характера возникновения задолженности. Резерв не создается в отношении долгов, образовавшихся в связи с невыплатой процентов, кроме банков. Кроме того, задолженность признается сомнительной только в том случае, когда она не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Ещё одним способом оптимизации налога на прибыль является изменение момента перехода права собственности. Цель данного способа: сократить текущие платежи по налогу на прибыль. Нормативной базой является глава 25 НК РФ. Рекомендовано для производственных организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления и организации оптовой торговли.

Суть способа: согласно главе 25 НК РФ организация-налогоплательщик может самостоятельно выбрать порядок признания доходов по методу начисления, либо кассовым методом. Наиболее оптимальным для налогоплательщика является кассовый метод, это связано с тем, что при методе начисления организация должна уплатить налог на прибыль со всей суммы, предъявленной покупателям в момент отгрузки. Хотя реально денежные средства от покупателя могут поступить частично, либо не поступить вовсе, а налог на прибыль нужно заплатить в данном отчетном периоде со всей суммы, предъявленной покупателю. Использовать кассовый метод могут только те налогоплательщики, у которых средняя сумма выручки от реализации без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж за предыдущие четыре квартала не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Однако организации, применяющие метод начисления, в отдельных случаях могут уплачивать налог на прибыль по аналогии с кассовым методом. При этом следует сослаться на следующие положения налогового и гражданского законодательства, в частности на статью 39 НК РФ, первый пункт которой гласит: реализацией признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами и услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, а в случаях, предусмотренных НК РФ, – на безвозмездной основе. Далее в статье 271 НК РФ говорится, что доходы признаются в том отчетном периоде (налоговом), в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). Что касается кассового метода, то в пункте 2 статьи 273 НК РФ указано, что датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Наконец, в статье 491 ГК РФ (часть вторая) предусмотрено, что право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара или иных обстоятельств, когда договором купли-продажи это указано.

Таким образом, если организация-продавец в заключаемых договорах купли-продажи товаров укажет, что право собственности на товары к покупателю переходит после поступления оплаты продавцу, то тогда организация-продавец по этим сделкам может учитывать доходы для исчисления налога на прибыль по оплате.

Преимущества способа: изменение момента перехода права собственности позволит оптимизировать платежи по налогу на прибыль.

Недостатки способа: применение данного метода оптимизации не сокращает платежи по налогу на прибыль, а переносит на будущее момент возникновения обязанности по уплате налога на прибыль. Расходы отчетного периода, в котором произошла отгрузка, будут уменьшены на величину прямых расходов, относящихся на к отгруженной, но нереализованной (не оплаченной) продукции. Может возникнуть спорная ситуация с налоговыми органами, так как налоговая инспекция придерживается мнения, что момент возникновения обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль определяется в соответствии учетной политики.

**3.2 Экономическое обоснование рекомендаций по оптимизации уплаты налога на прибыль**

Налоговое планирование с использованием перечисленных в подразделе 3.1 главы 3 данной работы способов можно применить на анализируемом предприятии ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл», хотя необходимость в налоговом планировании в организации минимальна, и можно ограничиться разовыми мероприятиями вследствие того, что налоговая нагрузка на предприятие довольно низкая.

Так как у анализируемого предприятия основным видом деятельности является реализация товаров, работ, услуг, то наиболее эффективным способом снижения налоговой нагрузки на предприятие является создание резервов по сомнительным долгам. Это поможет снизить налоговую нагрузку по налогу на прибыль. Для того чтобы создать резерв по сомнительным долгам необходимо провести анализ дебиторской задолженности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В табл. 3.1 приведён анализ дебиторской задолженности ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл».

При этом необходимо учитывать, что в резерв по сомнительным долгам в полном объёме включаются суммы со сроком задолженности более 90 дней, в размере 50% – суммы со сроком задолженности от 45 до 90 дней, а суммы со сроком задолженности менее 45 дней не входят в состав резерва по сомнительным долгам.

Таблица 3.1 – Анализ дебиторской задолженности организации

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Годы | Наименование дебитора | Номер и дата счёта-фактуры | Сумма дебиторской задолженности, р. | | Срок возникновения задолженности на конец налогового периода, дни | Сумма, включаемая в резерв, р. |
| всего | в т.ч. НДС |
| 2007 | ЗАО «Санаторий Горячий Ключ» | №21 от 17.03.07 г. | 3681,60 | 561,60 | 289 | 3681,60 |
| ООО «Экспресс» | №8 от 03.10.07 г. | 596614,19 | 91008,94 | 89 | 298307,10 |
| ООО «Экспресс-строитель» | №7 от 05.09.07 г. | 69500,00 | 10601,70 | 117 | 69500,00 |
| Итого |  | 669795,79 | 102172,24 |  | 371488,70 |
| 2008 | ООО «Холодок» | №35 от 21.02.08 г. | 12546,63 | 1913,89 | 313 | 12546,63 |
| ООО «Экспресс» | №14 от 15.06.08 г. | 457892,36 | 69847,99 | 199 | 457892,36 |
| ООО «Строитель» | №47 от 19.12.08 г. | 79258,45 | 12090,27 | 12 | 0 |
| ПБОЮЛ Зайцев К.Н. | №6 от 01.09.08 г. | 15469,87 | 2359,81 | 182 | 15469,87 |
| Итого |  | 565167,31 | 86211,96 |  | 485908,86 |
| 2009 | ПБОЮЛ Смирнов И.Д. | №22 от 30.04.09 г. | 58964,77 | 8994,63 | 245 | 58964,77 |
| ООО «Экспресс-строитель» | №11 от 08.07.09 г. | 74589,54 | 11378,07 | 176 | 74589,54 |
| ЗАО «Санаторий Горячий Ключ» | №25 от 02.11.09 г. | 64569,92 | 9849,65 | 59 | 32284,96 |
| Итого |  | 198124,23 | 30222,34 |  | 165839,27 |

В табл. 3.1 приведены суммы задолженности перед анализируемой организацией фирмами дебиторами за период с 2007 по 2009 гг.

Далее для создания резерва по сомнительным долгам необходимо рассчитать предельный размер данного резерва.

В соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации резерв по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки налогового периода. В табл. 3.2 рассматривается порядок формирования резерва по сомнительным долгам.

Таблица 3.2 – Формирование резерва по сомнительным долгам

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| Выручка от продаж налогового периода, р. | 3875466,00 | 8078873,00 | 18758612,00 |
| Предельный размер резерва, р. | 387546,6 | 807887,3 | 1875861,2 |
| Общая сумма, включаемая в резерв, р. | 371488,70 | 485908,86 | 165839,27 |

По данным табл. 3.2 видно, что за анализируемый период суммы, включаемые в резерв по сомнительным долгам, не превышали его предельного размера. Соответственно создание резерва по сомнительным долгам позволило бы сократить обязательства организации перед бюджетом по уплате налога на прибыль с сумм неполученной прибыли в 2007 г. на 371 488,7 р., в 2008 г. на 485 908,86 р., в 2009 г. на 165 839,27 р.

Одним из часто используемых способов оптимизации уплаты налога на прибыль по средствам снижения налогооблагаемой прибыли является выбор наиболее оптимального способа начисления амортизации.

Поскольку амортизационные отчисления являются элементом себестоимости, увеличение их размера приводит к её увеличению, а, следовательно, и налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль. При этом, будучи условным начислением, в составе себестоимости, т.е. не создавая для предприятия собственно денежного расхода, амортизационные отчисления увеличивают для предприятия денежный приток средств.

Основным фактором, влияющим на выбор того или иного способа амортизации, является фактор времени, который, как известно, имеет свою цену.

Таким образом, наиболее оптимальными являются более ускоренные способы, которые позволяют на начальном этапе «списать» в себестоимость большую часть стоимости имущества, тем самым, уменьшив налогооблагаемую прибыль. Зато в поздние сроки использования имущества, наоборот, за счёт снижения амортизационных отчислений увеличивается налогооблагаемая прибыль. Тем самым, за счёт ускорения амортизации налогооблагаемая база по прибыли смещается во времени к более поздним периодам. С учётом фактора стоимости денег во времени это означает снижение текущей стоимости расходов компании по уплате налога на прибыль.

Для ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» наиболее оптимальным методом амортизации является способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Сравнивая амортизацию по способу списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования с линейным способом начисления амортизации, можно увидеть, что при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования в первые годы эксплуатации списывается большая часть стоимости основных средств.

При использовании же линейного метода начисления амортизации – суммы списываются равномерно на протяжении всего срока полезного использования основного средства.

В табл. 3.3 показана доля амортизации в полной себестоимости продукции при линейном способе начисления и рассчитана амортизация при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (по формулам 8 и 9), если бы он использовался хотя бы в одном налоговом периоде.

Таблица 3.3 – Доля амортизации в себестоимости продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| Себестоимость продукции, р. | 3519000 | 8013000 | 18598000 |
| Линейный способ начисления амортизации, р. | 104000 | 157000 | 194000 |
| Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, р. | 156000 | 235500 | 291000 |
| Доля амортизации в себестоимости при линейном способе начисления, % | 2,96 | 1,96 | 1,04 |
| Доля амортизации в себестоимости при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, % | 4,43 | 2,94 | 1,56 |
| Сумма амортизации, на которую увеличивается себестоимость продукции при применении способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, р. | 52000 | 78500 | 97000 |
| Себестоимость продукции при применении нового метода амортизации, р. | 3571000 | 8091500 | 18695000 |

По данным табл. 3.3 мы видим, что при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования себестоимость продукции значительно увеличилась бы, что позволило бы значительно снизить налогооблагаемую базу.

Метод начисления амортизации способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования предпочтителен тем, что позволяет уже в начале эксплуатации списать большую часть стоимости основных средств, далее темп списания замедляется, что обеспечивает снижение себестоимости продукции.

Для расчёта ожидаемого экономического эффекта от использования метода начисления амортизации способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования предположим, что темп роста выручки от продаж в 2010 г. составит 11% (ожидаемый уровень инфляции), таким образом, выручка от продаж в 2010 г. составит 20 822 490 р. Себестоимость продукции также увеличится на 11%. Таким образом, себестоимость на 2010 г. составит 20 639 054 р.

Рассчитаем экономический эффект от предложенных способов оптимизации уплаты налога на прибыль: при использовании способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, от создания резерва по сомнительным долгам и от экономии средств при новом способе оплаты труда.

В табл. 3.4 рассчитан ожидаемый экономический эффект от применения способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Таблица 3.4 – Ожидаемый экономический эффект от способа оптимизации уплаты налога на прибыль при использовании нового метода амортизации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | |
| 2009 | 2010 |
| Себестоимость реализованной продукции, тыс. р. | 18598000,00 | 20639054,00 |
| Линейный способ начисления амортизации, р. | 194000,00 | 194000,00 |
| Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (первый год), р. | 291000,00 | 291000,00 |
| Экономический эффект от внедрения нового способа амортизации, р. | 97000,00 | 97000,00 |
| Себестоимость продукции при применении нового метода амортизации, р. | 18695000,00 | 20736054,00 |

Проанализировав данные расчётов в табл. 3.4, мы видим, что экономический эффект от применения способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования составит 97 000 р.

Предположим, что резерв по сомнительным долгам, который может сформировать организация, увеличится на 8% от уровня 2009 г. Таким образом, резерв по сомнительным долгам в 2010 г. составит 182 434 р.

Соответственно, с внедрением нового метода начисления амортизации и созданием резерва по сомнительным долгам появляется возможность значительно снизить налогооблагаемую базу, т. к. размер резерва не попадает в налогооблагаемую базу, а увеличение себестоимости продукции при увеличении суммы амортизационных отчислений – её уменьшает.

Следовательно, налогооблагаемая база уменьшится на 276 752 р. Это позволит, в свою очередь, уменьшить сумму налога на прибыль организации.

При использовании предложенных методов оптимизации уплаты налога на прибыль организация может существенно снизить налогооблагаемую базу и, соответственно, сократить сумму налога на прибыль организации.

Кроме того, можно также предложить оформить работников индивидуальными предпринимателями, что позволит сократить расходы по уплате единого социального налога и налога на доходы физических лиц.

Среднесписочная численность персонала в организации ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» составляет 5 человек: руководитель организации, 2 менеджера по продажам, бухгалтер, водитель.

Это постоянный штат сотрудников. Фонд оплаты труда составил на 2009 г. 219 194 р. Заработная плата сотрудников составляет: у руководителя организации в год – 55 000 р., остальных сотрудников – 164 194 р. (средняя зарплата в месяц на сотрудника выходит 3 421 р.). Сумма ЕСН – 57 429 р. (без учёта налоговых вычетов по ЕСН).

Сумма НДФЛ, которую организация удерживает из заработной платы сотрудников и перечисляет в федеральный бюджет, – 28 495,2 р.

В связи с ожидаемым в 2010 г. ростом выручки от продаж за счёт увеличения объёмов производства появляется необходимость в дополнительных сотрудниках, т. к. увеличивается объём выполняемых работ.

Следовательно, увеличится фонд оплаты труда. При сохранении уровня заработной платы неизменным и привлечения трёх дополнительных сотрудников в 2010 г. фонд оплаты труда составит – 342 364 р., а без учёта заработной платы руководителя организации фонд оплаты труда составит 287364 р.

Начисления по ЕСН составят – 89 699 р. (налоговые вычеты по ЕСН не учтены) по общему фонду оплаты труда и 74 289 р. (налоговые вычеты по ЕСН не учтены) без учёта начислений на заработную плату руководителя организации.

Общий фонд оплаты труда с учётом начислений составит 432 063 р., а без учёта заработной платы руководителя организации – 362653 р. Удержания по НДФЛ составят – 44 507 р. на всех сотрудников организации и 37357 р. без учёта удержаний из заработной платы руководителя организации.

При сохранении заработной платы работникам на том же уровне, что и в 2009 г., и оформлении их индивидуальными предпринимателями экономия достигается за счёт выплаты вознаграждения за оказанные услуги.

Сотрудников организации, которые уже зачислены в штат (менеджера по продажам, бухгалтера и водителя), также перевести в индивидуальные предприниматели и платить им не заработную плату, а вознаграждение за оказанные услуги.

В таком случае организации не придётся платить ЕСН, который составляет 26,2%, и удерживать НДФЛ – 13%, в общей сумме 39,2%.

Будет уплачиваться налог по упрощённой системе налогообложения в размере 6% для индивидуальных предпринимателей.

Соответственно, экономия составит 33,2%.

В табл. 3.5 рассчитана экономия на расходах по оплате труда от предложенного выше метода.

Таблица 3.5 – Расчет экономии на оплате труда

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | |
| 2009 | 2010 |
| Численность персонала всего, чел. | 5 | 8 |
| Численность персонала без учёта руководителя организации, чел. | 4 | 7 |
| Фонд оплаты труда, р., всего | 219194 | 342364 |
| Фонд оплаты труда без учёта заработной платы руководителя организации и его заместителя, р. | 164194 | 287364 |
| Среднемесячная зарплата сотрудников, р. | 3421 | 3421 |
| Общий фонд оплаты труда с учётом начислений по ЕСН (без учёта заработной платы руководителя организации), р. | 207213 | 362653 |
| Заработная плата сотрудников к выдаче (за минусом НДФЛ), без учёта заработной платы руководителя организации, р. | 142849 | 250007 |
| Сумма вознаграждения для индивидуальных предпринимателей за оказанные услуги, р. | 151420 | 265007 |
| Экономия, р. | 55793 | 97646 |

По данным табл. 3.5 мы видим, что при переходе на систему оплаты труда в виде вознаграждений за услуги, оказанные индивидуальными предпринимателями, экономия средств организации в 2010 г. составит 97 646 р. при условии, что сохраниться уровень заработной платы 2009 г. При этом в 2009 г. она смогла бы сэкономить 55 793 р., если бы перешла на эту систему раньше.

Соответственно, для организации освободится 97 646 р., если она применит данный способ оплаты труда в 2010 г. В связи с тем, что в себестоимость входит оплата труда и амортизационные отчисления, с одной стороны, за счёт фонда оплаты труда она будет снижаться, а, с другой – амортизационные отчисления будут увеличиваться из-за применения более ускоренного метода списания стоимости, значит, она будет расти.

В табл. 3.6 представлен расчёт валовой прибыли организации, которая представляет собой разницу между выручкой от продаж и себестоимостью продукции, с учётом способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, т.е. более ускоренного метода амортизации и экономии за счёт изменений, связанных с оплатой труда за предоставленные услуги и создании резерва по сомнительным долгам. Объём создаваемого резерва по сомнительным долгам увеличится и его максимальный размер не превысит 10% от выручки от продаж.

Таблица 3.6 – Расчёт валовой прибыли организации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | |
| 2009 | 2010 |
| Выручка от продаж, р. | 18759000,0 | 20822490,0 |
| Себестоимость продукции без применения методов оптимизации, р. | 18598000,0 | 20643780,0 |
| Увеличение себестоимости за счёт применения ускоренного метода амортизации, р. | 97000 | 97000 |
| Экономия за счёт фонда оплаты труда, р. | 55793 | 97646 |
| Себестоимость после оптимизации, р. | 18639207,0 | 20643134 |
| Резерв по сомнительным долгам, р. | 165839,0 | 179106 |
| Валовая прибыль, р. | 0 | 250 |

Проведя анализ табл. 3.6 мы видим, что хотя прибыли у организации не будет, но за счёт экономии средств увеличатся доходы организации на сумму созданного резерва и применения более ускоренного метода амортизации, а также за счёт оптимизации оплаты работы сотрудников организации. Сумма увеличения доходов на 2008 г. составит 2 633 316 р.

Для дальнейшей эффективной работы организации можно порекомендовать проводить текущий налоговый контроль и текущее налоговое планирование. При текущем налоговом контроле необходимо проводить следующие мероприятия: еженедельный мониторинг нормативно-правовой базы, составление прогнозов налоговых обязательств организации, контроль за своевременностью и правильностью исполнения налоговых обязательств, исследование причин резких отклонений от стратегических показателей деятельности организации. Инструментами для проведения текущего налогового контроля служат правовые базы данных, использование разъяснений ФНС РФ и налоговой инспекции, специальная литература, а также разъяснения аудитора (юриста).

Текущее налоговое планирование включает в себя ряд следующих мероприятий:

* обзор нормативно-правовой базы и комментариев специалистов по налоговой тематике (в том числе СМИ);
* составление прогнозов налоговых обязательств организации и последствий планируемых схем сделок;
* составление графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов организации;
* прогноз и исследование возможных причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки. Инструментами для выполнения этих целей будут являться:
* экспертные правовые системы, базы данных по налоговой тематике (в том числе по СМИ);
* формирование запросов в налоговые инспекции, ФНС РФ, Министерство финансов и иные государственные органы;
* специальная литература;
* арбитражная и общегражданская судебная практика;
* разъяснения специализированных консалтинговых компаний.

Стратегическое налоговое планирование (вариационно-сравнительный анализ) также можно применить для данной организации. Мероприятиями, которые необходимы для его проведения, являются:

* обзор и прогноз обычаев делового оборота и судебной практики, нормативно-правовой базы и её изменения на планируемый период;
* составление прогнозов налоговых обязательств организации, в том числе при наступлении форс-мажорных обстоятельств;
* варианты (не менее двух) схем финансовых, документарных и товарно-материальных потоков;
* составление сетевого графика соответствия исполнения налоговых, финансовых и коммерческих обязательств организации;
* письменное обоснование применяемых схем и, в особенности, «узких мест», с точки зрения налоговых последствий;
* варианты возможных причин резких отклонений от расчётных показателей деятельности организации, прогноз эффективности применяемых мер, оценка риска различных программ действий. Инструменты, применяемые в данном случае, аналогичны тем, которые применяются при текущем налоговом планировании.

Процесс налогового планирования это, во-первых, совместная работа бухгалтера, юриста и руководителя (менеджера). Во-вторых, постоянный поиск оригинальных решений и схем работы конкретной организации. В-третьих, – постоянное изучение специализированной литературы, изучение и анализ опыта работы других организаций данного профиля и смежных сфер бизнеса. У каждого из участников процесса налогового планирования свои функции, которые должны добросовестно исполняться для достижения общей цели – оптимизации налоговых платежей. Руководитель (менеджер) даёт информацию по фактическим условиям сделки и по её результатам, которые планируется получить после её завершения. Бухгалтер проводит расчёты вариантов финансовой структуры сделки и отражения её в бухгалтерском учёте, используя нормы действующего налогового законодательства, нормы и правила бухгалтерского и финансового учёта. Формулирует возможные с точки зрения процедуры, требующие юридического обоснования и согласования с контрагентом. Производит расчёт сумм, причитающихся к платежам в бюджет с учётом прямых и косвенных налогов. Юрист анализирует процедуру сделки с точки зрения правовой защищённости, а также готовит необходимые документы с учётом «узких мест» при её исполнении. Помогает бухгалтеру заранее обосновать трактовку и совершения (порядок учёта) сделки и отражение в бухгалтерской отчётности её результатов с учётом всех особенностей при её исполнении. Необходимость юриста в процессе налогового планирования обусловлена наличием в налоговом праве весьма обширной сферы, где нормы права с достаточной точностью не определены, либо допускают их неоднозначное толкование. В этой сфере выбор наиболее «налогооптимальных» направлений требует тщательного прогнозирования возможной реакции налоговой администрации и большей вероятности вступления в активные действия с целью получения её предварительной реакции на те или иные варианты интерпретации действий налогоплательщика и их правовых и финансовых последствий [32, 1].

**Заключение**

Налоговая система – один из главных элементов рыночной экономики. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов социального и экономического развития. Поэтому необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям, соответствовала мировому опыту.

В новой налоговой системе, исходя из Федерального устройства России в отличие от предыдущих лет, более четко разграничены права и ответственность соответствующих уровней управления (Федерального и территориального) в вопросах налогообложения. Введение местных налогов и сборов, как дополнение перечня действующих Федеральных налогов, предусмотренное законодательством, позволило более полно учесть разнообразные местные потребности и виды доходов для местных бюджетов.

И все же новое налоговое законодательство не в полной мере подходит к новым условиям. Его основные недостатки следующие: излишняя уплотненность, запутанность, наличие большого количества льгот для различных категорий плательщиков, не стимулирующих рост эффективности производства, ускорение научно-технического прогресса, внедрение перспективных технологий или увеличение выпуска товаров народного потребления. Действующее законодательство фактически закрыто по отношению к мировому, не стимулирует привлечение в экономику России иностранных инвестиций. Мировой опыт свидетельствует, что налоговое законодательство – не застывшая схема, оно постоянно изменяется, приспосабливается к воспроизводственным процессам, рынку.

Нестабильность наших налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т.д. несомненно, играет отрицательную роль, особенно в период перехода российской экономики к рыночным отношениям, а также препятствует инвестициям как отечественным, так и иностранным. Нестабильность налоговой системы на сегодняшний день – главная проблема реформы налогообложения.

Очевидно, что вся эта неразбериха с налогами приводит к нестабильному положению в нашей экономике и еще больше усугубляет экономический кризис. Для выхода из кризисного состояния необходимо одним из первых шаго наладить налоговую систему страны.

По результатам проведённой работы видно, что налог на прибыль является составным элементом налоговой системы России. Это прямой налог и его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата. В настоящее время плательщиками налога на прибыль являются предприятия и организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, включая кредитные, страховые организации, а также созданные на территории Российской Федерации предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, а также филиалы и другие обособленные подразделения этих предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет. Объектом обложения налогом на прибыль, является валовая прибыль, включающая в себя прибыль (убыток) от продаж продукции, выполненных работ и услуг, основных фондов и другого имущества предприятий и организаций, ценных бумаг, фьючерсных и опционных контрактов и доходы от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по ним. Налог на прибыль – это очень сложная экономическая категория, которая закреплена законодательно. Поступления от налога на прибыль занимают одно из ведущих позиций в доходах и бюджета, и его регулирование имеет общенациональное значение, как для государства, так и для налогоплательщиков – предприятий и организаций.

Анализ деятельности ООО Филиал Южный «Евросеть-Ритейл» показал, что организация работает стабильно, убытков понесено за этот период не было. Проанализировав уровень налогового бремени на предприятие, мы увидели, что данный показатель находится в пределах допустимой нормы. Уровень налогового планирования в организации высокий, что помогает снижать налоговую нагрузку без вреда для предприятия.

За три анализируемых года показатели прибыли и налога на прибыль постоянно изменялись: то снижались, то возрастали. Анализ основных экономических показателей деятельности показал, что деятельность организации ООО Филиал «Южный Евросеть – Ритейл» безубыточна, а показатели рентабельности на конец анализируемого периода выросли. В период с 2007 г. по 2009 г. доля налога на прибыль в общем объёме уплачиваемых налогов значительно увеличилась, что видно из анализа всех уплачиваемых организацией налогов. Для того чтобы налоговое бремя по налогу на прибыль не оказалось непосильным для организации, а также для снижения сумм по данному налогу был предложен ряд методов налоговой оптимизации уплаты налога на прибыль. Были предложены такие методы оптимизации уплаты налога на прибыль, как создание резерва по сомнительным долгам, начисление амортизации способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, а также экономии на расходах на оплату труда. При создании резерва по сомнительным долгам были рассчитаны суммы, на которые можно было бы уменьшить налогооблагаемую базу и сэкономить на уплате налога. При использовании способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования были рассчитаны суммы (в сравнении с линейным методом, используемым организацией) амортизации, на которых можно было бы сэкономить. Также был проведён анализ учётной политики организации в целях налогообложения, отмечены её основные пункты и предложены способы по её совершенствованию.

В дипломной работе были предложены мероприятия по текущему налоговому планированию и текущему налоговому контролю, которые необходимо проводить для дальнейшей эффективной деятельности организации.

**Список использованной литературы**

* + 1. Бюджетный кодекс Российской Федерации на 01 января 2010 г. // Новосибирск: Сиб. уни. изд-во, 2010. – 302 с.
    2. Гражданский кодекс Российской Федерации на 01 января 2010 г. // Новосибирск: Сиб. уни. изд-во, 2010. – 640 с.
    3. Налоговый кодекс Российской Федерации по состоянию на 15 марта 2010 г. // Новосибирск: Сиб. уни. изд-во, 2010. – 704 с.
    4. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение. – М.: «Финансы и статистика», 2007. – 411 с.
    5. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник – М.:ИТК «Дашков и К», 2004. – 318 с.
    6. Абросимов А.А. и др. Комментарии к Налоговому кодексу РФ, части первой и второй-М.: Эксмо-Пресс, 2007. – 992 с.
    7. Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: Высшее образование, 2003. – 203 с.
    8. Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: МЦФЭР, 2002. – 528 с.
    9. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника – 4-ое изд. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 298 с.
    10. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов вузов – М.: ИНФРА-М, 2007. – 248 с.
    11. Морозова Л.Л. Налог на прибыль организаций: Практическое руководство. – СПб, Изд-во «Актив», 2007. – 256 с.
    12. Налог на прибыль: Учёт согласно ПБУ 18/02 и главе 25 НК РФ/ Под ред. Г.Ю. Касьяновой – М.: Информцентр 21 века, 2007. – 92 с.
    13. Кузнецов С.Ю., Наумова Ю.А. Состав расходов учитываемых при налогообложении прибыли. – М.: Проспект, 2006. – 493 с.
    14. Лапина О.Г. Налог на прибыль. – М.:АКДИ «Экономика и жизнь», 2007. – 400 с.
    15. Дудорин В.И. Управление экономикой и налоги. – М.: Менеджер, 2004. – 435 с.
    16. Ковалёва А.М., Лапуста М.Г., Скамай Л.Г. Финансы фирмы: Учебник – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 406 с.
    17. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина – М.: Аналитика-Пресс, 2007. – 40
    18. Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятия. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 308 с.
    19. Лебедева М.А. Расчет налоговой нагрузки для предприятия. // Электронная версия статьи на сайте компании «Аудит и консалтинг». – декабрь 2009. – http://www.auditmsk.ru
    20. Волкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. – С.-Пб.: «Питер», 2007. – 633 с.
    21. Самсонов Н.Ф. Финансы на макроуровне: Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – М.: Высшая школа, 2006. – 586 с.
    22. Поисковая компьютерная система «Консультант – Плюс», «Гарант».
    23. Теслюк Б.А. Оценка налогового бремени предприятия // Электронная версия журнала «Управленческий учет» январь 2009. – №3 – рhttp://www.dis.ru

24 Кадушин А.Н., Михайлова Н.П. Насколько посильно налоговое бремя – Электронная версия работы. – http://www.cfin.ru

1. Сотникова Т.К. Налоговое планирование на предприятии // Электронная версия статьи на сайте юридической компании Профбизнесгрупп. – апрель 2009. – http://www.profbizness.ru
2. Кузьминых А.Н. Способы оптимизации налогообложения // Электронная версия учебника – 2007. – http://www.taxman.ru