**Содержание**

Введение

1. Особенности налоговой стратегии и тактики коммерческой организации

1.1 Сущность и значение налоговой стратегии и тактики организации в современных условиях

1.2 Проведение налоговой стратегии и тактики в хозяйственной деятельности организации

2. Оценка эффективности налоговой стратегии и тактики ООО «Агроторгсервис»

2.1 Характеристика деятельности ООО «Агроторгсервис»

2.2 Оценка финансово-хозяйственной деятельности ООО «Агроторгсервис»

2.3 Оценка налоговой нагрузки в ООО «Агроторгсервис»

2.4 Особенности налогового менеджмента ООО «Агроторгсервис»

3. Разработка мероприятий по совершенствованию налоговой стратегии и тактики ООО «Агроторгсервис»

3.1 Внедрение налогового планирования как возможность совершенствования налоговой стратегии

3.2 Структурирование информационных потоков с целью совершенствования организационной структуры налоговой стратегии

Заключение

Библиографический список

**Введение**

Налоговая политика, являясь частью финансовой политики государства, представляет собой совокупность мероприятий предприятия в налоговой сфере. Наряду с политикой в области ценообразования, кредита, денежного обращения и т.д. налоговая политика должна проводиться в рамках единой согласованной финансовой политики предприятия, так как оказывает влияние на эффективность финансово-хозяйственной деятельности.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач налоговая политика предприятия подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику.

Налоговая стратегия представляет собой долговременный курс налоговой политики, рассчитанный на длительную перспективу и предусматривающий решение крупномасштабных задач, поставленных социально-экономической стратегией.

С другой стороны налоговая тактика направлена на решение задач конкретного этапа развития предприятия путем адекватного изменения способов организации финансовых отношений, маневрирования финансовыми ресурсами.

Стратегия и тактика налоговой политики взаимосвязаны. Стратегия создает возможности для решения тактических задач. Тактика выявляет решающие области, узловые проблемы социально-экономического развития, своевременно изменяет способы и формы организации налоговых отношений, решает задачи, поставленные налоговой стратегией.

Налоговая стратегия и тактика предприятия состоит из совокупности экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы, обеспечение которой требует своевременной и полной уплаты налогов и сборов в целях обеспечения финансовых потребностей публичной власти, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов. Исходя из вышесказанного тема дипломной работы – актуальна.

Отечественный и зарубежный опыт свидетельствует, что налоговая сфера является мощным инструментом государственного воздействия на эффективность предприятий, и именно поэтому ее качественное совершенствование имеет особое значение и заслуживает углубленного теоретического анализа и исследования широкого круга смежных микро- и макроэкономических проблем.

Цель дипломного исследования заключается в изучении особенностей налоговой стратегии и тактики коммерческой организации в современных условиях.

Цель исследования предопределила круг взаимосвязанных задач, решение которых и составило содержание данной работы. К ним относятся:

* изучение особенностей налоговой стратегии и тактики;
* раскрытие сущности и значения налоговой стратегии и тактики в современных условиях;
* рассмотрение особенностей проведения налоговой стратегии и тактики в хозяйственной деятельности предприятия;
* оценка эффективности налоговой стратегии и тактики предприятия;
* оценка налоговой нагрузки предприятия;
* раскрытие механизмов осуществления налоговой стратегии и тактики;
* разработка мероприятий по совершенствованию налоговой стратегии и тактики предприятия.

Объектом изучения дипломной работы является область налогового планирования, включающая в себя налоговую стратегию и тактику организации.

Объект исследования – налоговый менеджмент коммерческих организаций и их взаимодействие с налоговыми органими.

Предмет исследования - налоговая стратегия и тактика ООО «Агроторгсервис» г. Новосибирск, осуществляющее деятельность по оптово-розничной продаже запчастей для тракторов и другой техники.

Проблема развития и совершенствования налоговой стратегии и тактики относится к числу достаточно разработанных тем в различных направлениях теории налогового планирования. Теория налогов как составная часть политической экономии получила научное раскрытие в трудах У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо, С. Сисмонди, К. Маркса.

Систематизированные представления о теории налогового планирования даны в работах К. Pay - профессора Гейдельбергского университета, И. Горлова - профессора Казанского университета, Н.И. Тургенева - русского экономиста.

Большой интерес представляют работы отечественных ученых, посвященные изучению опыта налоговой политики (Волобуев В.. Князев В.Г., Лившиц А.Я., Осадчая И.М., Мечников А.В., Жербак Б.А., Эскина А.И., Шпилько Г.А., Федосов В.М. и др.).

Но, несмотря на относительную изученность проблемы, пока нет четкой концепции в области налоговой стратегии предприятия.

При написании дипломной работы использовались общенаучные принципы системного анализа, сравнения и обобщения, экономико-статистический и структурно-функциональный методы исследования.

В процессе подготовки дипломной работы проанализированы законодательные и нормативные акты, регулирующие налогообложение в Российской Федерации.

Практическая значимость дипломной работы заключается в обосновании вариантов формирования концепции в области налоговой стратегии.

**1. Особенности налоговой стратегии и тактики коммерческой организации**

**1.1 Сущность и значение налоговой стратегии и тактики организации в современных условиях**

Хозяйственная деятельность коммерческой организации сопряжена с обязанностью выплачивать налоги в бюджет государства. Налогообложение оказывает значительное влияние на экономические и предпринимательские решения хозяйствующих субъектов. Наличие или отсутствие того или иного налога, размер ставки, вычетов и освобождений, те или иные положения налогового учета, - все это в большинстве случаев изменяет или корректирует решение, которое могло быть принято при отсутствии фактора налогов [4, c. 12].

В настоящий момент в хозяйственной практике России механизм стратегического управления находится в процессе становления. Можно считать, что российский рынок вступил в стадию, когда отсутствие разработанной стратегии тормозит развитие организаций.

Область стратегических и тактических решений достаточно широка: это выбор направления развития организации и достижения конкурентного преимущества, партнеров и организационных форм партнерства, а также решение других стратегических задач, необходимых для осуществления миссии организации и ее целей. Необходимость принятия стратегических решений возникает так же в связи с тем, что стратегический  характер приобретают и ресурсы, их логистика, функции структурных звеньев, бизнес-процессы и размер выплачиваемых налогов. Поэтому разработка стратегических планов развития организации включает в себя разработку налоговой стратегии и тактики ее осуществления [5, c. 23].

Рассмотрим понятия «стратегия» и «тактика».

Современный экономический словарь[[1]](#footnote-1) дает следующие определения рассматриваемым понятиям:

* стратегия - долговременные, наиболее принципиальные, важные установки, планы, намерения правительства, администрации регионов, руководства предприятий в отношении производства, доходов и расходов, бюджета, налогов, капиталовложений, цен, социальной защиты;
* тактика (от греч. taktika - искусство построения войск) - кратковременное экономическое поведение, линия экономических действий, рассчитанная на относительно кратковременный период, исходя из текущей ситуации [21, c. 65].

Если предельно кратко сформулировать суть и смысл каждого понятия, то получится следующее:

* стратегия и тактика - это то, что позволяет думать и выстраивать желаемое будущее;
* стратегия и тактика - это искусство достижения желаемого будущего;
* стратегия и тактика отвечают на вопрос "как получить желаемое", и не просто получить, а получить при ограниченных текущих ресурсах. Получить при минимальных затратах времени и сил.

Стратегия является необходимым компонентом любого сложного действия, любой ситуации, в которой задействованы множество людей и разных организаций. Это осмысленное движение вперед, а не позиция выживания, которая может не требовать долговременных стратегий" [21,c. 78].

Перед многими организациями, осуществляющими хозяйственную деятельность, встает вопрос легального снижения налогового бремени или **«налоговой оптимизации»**.

**Оптимизация налогообложения**, или **налоговое планирование** – это совокупность плановых действий, направленных на увеличение финансовых ресурсов организации, регулирующих величину и структуру налоговой базы в рамках действующего налогового законодательства [10, c. 34].

**Налоговое планирование** является непременным и непосредственным элементом общей предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта и должно осуществляться на всех ее уровнях и этапах. По степени важности решаемой задачи и ее воздействию на конечный финансовый результат, налоговое планирование делиться на два этапа:

* стратегическое налоговое планирование;
* текущее налоговое планирование.

На этапе **стратегического планирования** решаются все принципиальные для организации моменты: определение целей и задач, направление и вид деятельности, организационно-правовая форма, форма собственности, определение структуры функционирования бизнеса и степень ее сложности, месторасположение организации и другие важные вопросы. То есть стратегическое налоговое планирование позволяет выбрать основные направления и принципы налоговой политики организации и носит длительный характер [14, c. 30].

**Текущее налоговое планирование** – это совокупность мероприятий, осуществляемых в процессе хозяйственной деятельности организации, направленных на оптимизацию налогового бремени. Текущее налоговое планирование — это выбор учетной политики фирмы, форм оплаты труда наемных работников, выбор наиболее оптимальной стратегии и тактики во время заключения хозяйственных договоров, планирование налоговых платежей, непосредственное применение схем оптимизации налоговых платежей [11, c. 59].

Таким образом, на основе рассмотренных определений рассмотрим понятия налоговая стратегия и налоговая тактика.

Налоговая стратегия – это, прежде всего документ, отражающий основные принципы, на основании которых строит свою работу организация в области взаимоотношений с налоговой службой [13, c. 65].

Налоговая стратегия является средством коммуникации между руководителями организации, налоговой службой, сотрудниками подразделений компании и внешними консультантами и охватывает все основные направления работы компании.

Налоговая стратегия, например, планово-экономическому департаменту организации, отвечающему за планирование доходов и расходов, позволяет производить адекватную оценку уровня текущих расходов.

Аудиторам наличие налоговой стратегии дает представление об уровне налогового риска.

Внешние консультанты, имея представление о налоговой стратегии компании, не тратят лишнего времени, а следовательно, и денег компании-заказчика на подготовку "неподходящих" для данной компании идей.

Для того чтобы налоговая стратегия была жизнеспособной и на пути ее реализации не становились "различные непредвиденные обстоятельства", должны быть определены обязанности, ответственные исполнители, а так же четко установлены сроки исполнения отдельных этапов – налоговой тактики.

Налоговая тактика организации, представляет собой последовательность действий в рамках налоговой стратегии, реализация которых приводит к запланированному результату [12, c. 38].

Например, к налоговой тактике можно отнести своевременность расчетов по налогам и сборам с целью минимизации рисков возникновения штрафных санкций со стороны налоговых органов.

Теоретические разработки, исследующие практические аспекты налогообложения хозяйствующих субъектов, приходят к аналогичным выводам. Например, Бекетова О.И. в своей работе "Формирование и оптимизация налогового бремени в России" говорит, что "налоги с предприятий - это платежи, которые в силу своего существования оказывают влияние на предпринимательские решения".

В данном случае неважно, несет ли предприятие бремя соответствующего налога как налогоплательщик или нет. Существенно то, что наличие налога может оказывать влияние на стратегические и тактические решения организации, как в направлении развития бизнеса, так и его обеспечения в вопросах налогового и бухгалтерского учета.

Главной особенностью процесса управления налоговой тактикой хозяйствующего субъекта является доминирующая роль государства в построении налоговых отношений [15, c. 12].

Именно налоговая тактика в организации является той сферой деятельности, которая при соответствующем теоретико-методологическом, организационно-правовом и инструментарном сопровождении позволит смягчить воздействие внешней среды на текущие и перспективные условия функционирования организации, обеспечит равновесие между фискальной и регулирующей функциями налогов, тем самым, в конечном счете, будет способствовать повышению эффективности действия стимулирующей роли налоговой системы.

Речь, по существу, идет о создании целостной системы управления эффективностью производства, развитии конкурентоспособной предприимчивости в условиях новых рыночных механизмов, в том числе действующей налоговой системы.

Сложность, подвижность и неопределенность налогового законодательства как фактора внешней среды серьезно усложняют разработку налоговой стратегии и тактики, проводимую субъектом управления в процессе выработки управленческих решений. В то же время, игнорировать необходимость стратегических и тактических действий нельзя, поскольку налоговая политика государства оказывает многостороннее воздействие на организацию.

Поэтому анализ влияния налоговой политики государства как фактора внешней среды в системе управления предприятием является актуальной и непростой задачей.

При рыночной системе хозяйствования субъект бизнеса реально может принять экономическое решение в виде увеличения масштабов своей деятельности с целью получения большего по абсолютной величине дохода после налогообложения, либо в виде отказа от занятия хозяйственной деятельностью, либо ведения ее в другой скрытой форме, например, выдача процентных ссуд и т.д., либо полное сокрытие, со всеми вытекающими отсюда последствиями [23, c. 54].

Увеличение налоговых поступлений от хозяйствующих субъектов, с одной стороны, и обязательное сохранение и воспроизводство предпринимательской среды, как основы стабильной экономики, с другой стороны - сложно сочетаемые цели для налоговой составляющей государственной финансовой политики.

Налоговая стратегия направлена на установление позитивного баланса между организацией и фискальными целями налоговой политики государства

Авторы практических публикаций в области налогообложения, такие как Николаева С.А, Гладышева Ю.П., Галимзянов Р.Ф., Медведев М.Ю. признают, что условия налоговой стратегии в настоящий момент неструктурированны и тяжело применимы в текущей деятельности хозяйствующими субъектами. "При внимательном чтении нормативных актов по налогам и сборам, в первую очередь главы 25 НК РФ, каждый обратит внимание на то, что в них очень часто встречаются слова и словосочетания такие, как "налогоплательщик имеет право", "допускается ", "разрешается" и т.д. В данном случае было бы целесообразно привести перечень вариантов в структурированном виде".

Теоретически условия налоговой стратегии в законодательстве, требующие от предприятий налоговых решений, можно систематизировать в следующие группы:

* условия по добровольному отказу или выбору специального налогового режима;
* условия по выбору объекта обложения;
* условия по выбору способа формирования налоговой базы по отдельным видам налогов;
* условия по выбору момента определения налоговой базы;
* условия по выбору освобождения от обязанностей плательщика по отдельным видам налогов [22, c. 13].

Процесс разработки налоговой стратегии и тактики ее реализации производится хозяйствующим субъектом с момента начала производственной деятельности и до момента ее приостановления (или прекращения). Данный процесс непрерывен, не только в силу трансформируемости налогового законодательства, но и в силу непрерывности изменения финансово-хозяйственного положения предприятия. В текущей деятельности принимаются оперативные решения по отдельным хозяйственным сделкам или открывающимся проектам, требующие новых финансово-хозяйственных и налоговых решений.

Многие финансово-хозяйственные решения принимаются в момент учреждения собственниками конкретного хозяйствующего субъекта, а элементы налоговой стратегии фиксируются учетной политикой в области налогообложения на один календарный год.

Таким образом, налоговая стратегия и тактика обязательна для хозяйствующего субъекта в рамках налоговой вариантности действующего законодательства. Ее необходимо проводить непрерывно, с разной периодичностью фиксации отдельных финансово-хозяйственных и налоговых решений [24, c. 32].

Кроме того, мировой опыт в использования налоговой стратегии в законодательстве, так же разнообразен, как и особенности систем налогообложения отдельных стран. Но некоторые общие закономерности прослеживаются даже у стран, входящих в налоговые зоны в разным типом права: континентальным, англосаксонским и т.д.

Прежде всего, необходимо отметить, что элементы предоставления права налогового выбора больше присущи странам, выделяющих субъекты малого и среднего бизнеса в специальные налоговые режимы, позволяющие им "на равных" участвовать в экономической жизни своих стран наравне с крупных и транснациональным бизнесом. В российском законодательстве наиболее близка по смысловому наполнению данным налоговым режимам, глава 26 Налогового Кодекса Российской Федерации [1, c. 430].

На основе анализа зарубежного опыта можно сделать ряд заключений, позволяющих сделать выводы об особенностях использования налоговой стратегии в законодательстве за рубежом, так и отметить общие, объединяющие с российским законодательством черты:

* как правило, в налоговых законодательствах зарубежных стран наличествуют черты налогового выбора (в большей или меньшей степени);
* четко выраженной закономерности развития налоговой стратегии от степени развития налогового законодательства нет, уровень предоставляемой налоговой стратегии может колебаться у стран с примерно равным уровнем экономического развития (от почти "нулевого" в Дании, до очень развитого в Германии и Франции);
* сама стратегия и тактика в налоговом законодательстве может быть присуща как общеприменимым налогам, таким как НДС, так и иметь совершенно специфические для данной страны формы ("классифицированное малое предприятие" в США и льготы по налогу на доходы от прироста капитала при осуществлении его продажи и т.д.);
* пороговое количественное значение при определении освобождения от НДС в зависимости от объема деятельности за год, присутствует практически во всех странах, использующих данный налог. Эта мера часто используется в совокупности с разрешением на ведение упрощенной системы отчетности (но данная тема выходит за рамки нашего исследования);
* много вариантов предоставления льгот (особенно по подоходному налогу с корпораций) в развитых странах связано с инвестиционными условиями - вложение средств в активы компании, расширение производства, прием новых работников и т.д.;
* некоторые варианты таких решений отличаются от российской практики. Например, в Великобритании и Голландии ставка налога на прибыль предприятия ниже, чем ниже общая величина полученной прибыли. Вторая интересная особенность в том, что представление льготы по сниженной ставке налога на прибыль, обуславливается зачастую не одним и даже не двумя обязательными к выполнению условий - Франция, Бельгия (4 условия);
* существует вариантность в налогообложении, связанная с особыми видами деятельности хозяйствующего субъекта, как по предоставлению неких преференций - НИОКР (в Германии), так и по запрету их предоставления при осуществлении предприятием особых видов деятельности (Литва, Украина и т.д.);
* специальные условия для сельхозпроизводителей существуют довольно ограниченно, в нашем примере США и Литва.

Таким образом, на основе рассмотренных данных можно сделать вывод, что налоговая стратегия и тактика представляет собой неотъемлемый элемент финансово-хозяйственной деятельности организации. От правильности выбора налоговой стратегии и тактики на всех этапах жизненного цикла зависит эффективность функционирования организации в целом.

**1.2 Проведение налоговой стратегии и тактики в хозяйственной деятельности организации**

Расширение сферы действия налоговой стратегии и тактики есть неоспоримое свидетельство развития налоговой политики государства в целом. Но право выбора стратегии предполагает и ответственность за непродуманные решения, как тех, кто пользуется эти правом, так и тех, кто его предоставляет.

Для эффективного использования данного преимущества механизма налогообложения, от участников налоговых отношений требуется значительный уровень проработки предлагаемых и принимаемых финансово-хозяйственных и налоговых решений, с точки зрения их возможных преимуществ и последствий, как для отдельного хозяйствующего субъекта, так и для всей государственной экономики в целом.

Таким образом, сформулируем требования к хозяйствующему субъекту, выполнение которых поможет эффективно реализовать налоговую стратегию и тактику [2, c. 23].

1. Достаточный уровень реализации условий налоговой вариантности в законодательстве;

Предлагаемый спектр условий к финансово-хозяйственным и налоговым решениям предприятий, должен, с одной стороны, решать фискальную функцию государства, с другой стороны, дать возможность хозяйствующему субъекту эффективно реализовывать выбранную им стратегию.

2. Структурирование условий налоговой стратегии в законодательстве, оперативное информирование хозяйствующих субъектов о планируемых изменениях в данных условиях;

Налоговая вариантность, с одной стороны, реализуясь во все большем количестве выборов для предприятия, постоянно меняет свои проявления с целью оптимального совмещения разнонаправленных целей государства, как по наполнению бюджета, так и по развитию предпринимательского климата в стране. Это приводит к динамике предоставляемых для предприятий условий налоговой стратегии, что осложняет процесс формирования им комплекса мероприятий в налоговом направлении. Необходимо постоянное структурирование условий к финансово-хозяйственным и налоговым решениям предприятия, изложенных в законодательстве, а так же предварительное информирование об изменениях в налоговых проектах. Это позволяет предприятию осуществить самостоятельное движение в налоговых отношениях с государством и повысить эффективность своей деятельности.

С другой стороны, государство с рыночной экономикой, реализуя в своем законодательстве налоговую вариантность, определяет допустимый перечень самостоятельных решений предприятия, которые могут изменить величину налоговых платежей в бюджет.

3. Предприятие, производя финансово-хозяйственные и налоговые решения, осуществляет выбор в налоговом законодательстве элементов, формирующих его индивидуальную налоговую нагрузку. Принятия данных решений, независимо от уровня осмысления их воздействия на финансовое состояние предприятия, требует налоговое законодательство и сама производственно-хозяйственная деятельность.

4. Налоговая стратегия приводит хозяйствующий субъект к использованию отдельных элементов налогового законодательства, определению границ юридических норм, видов и элементов налогов, распространяющихся на деятельность данного предприятия. При рассмотрении налоговой среды, в которой функционирует экономический субъект, возникает понятие «режим налогообложения», как содержательная характеристика налоговой стратегии предприятия. Он описывает, какие налоги платит предприятие в связи с осуществлением хозяйственной деятельности, а также отдельные элементы этих налогов. По разным налогам постоянные и переменные элементы могут быть различные, но для большинства основных налогов к переменным элементам налогов относятся: налогоплательщик, ставка налога, периодичность уплаты налога, льготы. Режимы налогообложения предприятий могут различаться по переменным элементам всех уплачиваемых налогов [3, c. 65].

В связи с развитием налогового регулирования в законодательстве Российской Федерации, перечень управленческих решений, имеющих налоговые последствия, расширяется, как у самого налогоплательщика, так и его внешних партеров по хозяйственной деятельности.

Принимать данные решения без оценки налоговых последствий и мер по их оптимизации нельзя.

Многие работы, посвященные процессу практической оптимизации налоговой нагрузки на предприятии систематизируют управленческие решения, воздействующие на величину платежей в бюджет.

Тактические налоговые решения должны приниматься только с учетом действующих налогов, возможностей их оптимизации с учетом прогнозируемых изменений налогового законодательства.

Поэтому одной из целей налоговой стратегии является сокращение влияния налоговой системы на разработку стратегии и тактики организации и использование возможностей, ею предоставляемых, с выгодой для бизнеса.

Налоговая стратегия должна быть направлена не на простую минимизацию налогов, а на снижение их негативного влияния на процесс принятия и изменения стратегических и тактических предпринимательских решений.

В идеале налоги не должны занимать доминирующую позицию в принятии предпринимательских и управленческих решений хозяйствующими субъектами, не должны существенно менять философию бизнеса. Однако на практике налоги, являясь мощнейшим инструментом экономического регулирования, подчиняясь принципам корпоративных финансов, оказывают существенное влияние на принятие стратегических и тактических, решений [9, c. 43].

Организации необходимо понимание и того, что любые финансово-хозяйственные решения влекут за собой налоговые последствия, часто противодействующие друг другу, и вступающие в противоречие с первоначальными целями данных решений. Для организации, с точки зрения развития бизнеса, финансово-хозяйственные решения первичны, а их налоговые последствия вторичны. Именно поэтому для поддержания эффективности хозяйствования предприятия, важна систематизация данных решений по видам действий и их последствиям.

Наряду с условиями налогового выбора финансово-хозяйственных решений, законодательство содержит широкий перечень условий к самостоятельным налоговым решениям, также требующим систематизации.

Решения предприятия по выбору способов учета хозяйственных операций для целей налогообложения и бухгалтерского учета представляют собой значительную составляющую налоговой стратегии предприятия, предлагаемых законодательством.

Условия к финансово-хозяйственным и самостоятельным налоговым решениям формируются не только налоговым законодательством, но и законодательными актами гражданско-правового характера, нормативными документами бухгалтерского учета.

В работе С.Л. Любавского подчеркивается, что «...налоговым правом, регулируются льготы по налогам, порядок предоставления отсрочек, рассрочек по налоговым платежам и, соответственно, осуществляется воздействие на такие элементы налогов как налоговые льготы и срок уплаты налогов [6, c. 21].

Гражданским правом, регулируются гражданско-правовые сделки, формирующие различные объекты налогообложения, и, соответственно, имеющие различные налоговые последствия. Формирование учетной политики, в том числе в части регулирования затрат, при бухгалтерском учете также оказывает влияние на объекты налогообложения».

Налоговый учет в настоящее время является самостоятельной системой финансовых отношений, регулируемой налоговым законодательством. Налоговый учет тесно связан с бухгалтерским учетом, базируется на его данных, но имеет отличные от него цели и задачи, методы получения данных и формы отчетности.

Необходимость объединения самостоятельных налоговых и финансово-хозяйственных решений в единый комплекс связано, с одной стороны, с возможностью варьирования решений в рамках индивидуальных комбинаций, что позволяет произвести выбор из большего количества возможных вариантов налоговых программ.

С другой стороны, последствия комплекса действий в области налогообложения можно соотнести с системой стратегических целей развития предприятия только при исследовании максимально широкого перечня планируемых управленческих действий [18, c. 38].

Сложность процесса оценки последствий от решений налогового выбора состоит в том, что она должна производится комплексно. Кроме того, многие финансово-хозяйственные и налоговые решения при одновременном осуществлении могут давать противоположные результаты. «Выявлен неоднозначный характер влияния многих методов налогового планирования и элементов учетной политики на налоговую нагрузку: снижение одних налогов или отсрочка их уплаты приводит к увеличению других налогов».

Предприятие может осуществлять налоговый выбор без взаимосвязи с системой целей, с частичным их влиянием на процесс, или с осознанно выстроенной взаимосвязью. К сожалению, в Российской Федерации сегодня распространена практика использования предприятием налоговой стратегии в отрыве от стратегических целей развития, что приводит к неоправданным финансовым потерям и замедлению темпов экономического роста хозяйствующего субъекта.

Изменить это возможно только при переосмыслении субъектами бизнеса своей роли в налоговых отношениях с государством, и более эффективном планировании комплекса управленческих действий в единой системе планов. Единство системы планов предприятия предполагает разработку «дерева целей» и выбор приоритетов в развитии, которые необходимо трансформировать в целевые показатели, имеющие финансовую оценку. Это позволит выстроить взаимосвязь системы планов, в том числе и в области налогообложения. Единые целевые показатели должны стать ориентиром при разработке комплекса действий в области налогообложения.

Производя процесс формирования стратегической программы в области налогообложения, важно выбрать из максимально широкого перечня условий налоговой вариантности в законодательстве, комплекс возможных решений, соответствующий целям хозяйствования отдельного предприятия. Основным решением данной проблемы может стать процесс формирования предприятием единой налоговой программы, как составной части его системы планов [20, c. 32].

Программу действий предприятия в области налогообложения можно определить, как документ, включающий в себя стандартный (типовой) перечень финансово-хозяйственных и самостоятельных налоговых решений предприятия, как координаты будущего налогового выбора, соответствующего единой системе целей предприятия, а так же рекомендации по совершенствованию внутренней инфраструктуры налогового планирования, его поддерживающей.

Таким образом, сформулируем требования к хозяйствующему субъекту, выполнение которых поможет ему эффективно реализовать налоговую стратегию:

* непрерывное исследование динамичной структуры условий налогового выбора в законодательстве и их последствий. Без их четкой классификации предприятию нельзя сформировать полноценную программу действий в налоговых отношениях, а также эффективно произвести налоговый выбор, учитывающий всю совокупность факторов хозяйственной деятельности субъекта.
* формирование предприятием в рамках процесса планирования перечня целевых финансовых показателей, отражающих стратегические задачи развития хозяйствующего субъекта.

Таким образом, можно сделать вывод, что для предприятия важно осознать, что налоговая стратегия и тактика - это не отдельные управленческие решения, с теми или иными налоговыми последствиями, а проведение последовательно и целенаправленно комплекса налоговых и финансово-хозяйственных решений. Именно комплекс проработанных и взаимосвязанных управленческих решений в результате может привести предприятие к формированию оптимальной величины налоговых обязательств перед государством и достичь целевых показателей стратегии развития предприятия.

Налоговая стратегия представляет собой совокупность условий в налоговом законодательстве, предоставляющих предприятию возможность самостоятельного права выбора налоговых отношений с государством (или, если сформулировать данное понятие несколько иначе - это перечень условий налогового выбора для предприятия в законодательстве) [19, c. 50].

Раскрытие особенностей реализации налоговой стратегии является основой подхода к формированию налоговой тактики предприятия в системе внутрифирменного планирования. Средством решения данных проблем может стать новый подход к формированию налоговой стратегии предприятия в системе внутрифирменного планирования.

Разработка налоговой стратегии и ее реализация при соответствующем теоретико-методологическом, организационно-правовом и инструментарном сопровождении позволит смягчить воздействие внешней среды на текущие и перспективные условия функционирования предприятия, обеспечить равновесие между фискальной и регулирующей функциями налогов, тем самым, в конечном счете, будет способствовать повышению эффективности действия стимулирующей роли налоговой системы.

**2. Оценка эффективности налоговой стратегии и тактики ООО «Агроторгсервис»**

**2.1 Характеристика деятельности ООО «Агроторгсервис»**

ООО "Агроторгсервис" представляет собой предприятие осуществляющее закупку и оптово-розничную реализацию запчастей к тракторам, комбайнам и сельхозмашинам, автомобилям ЗИЛ, КАМАЗ, ГАЗ, УАЗ,а также полнокомплектной техники. Существуя на рынке с 1996 г., ООО "Агроторгсервис" приобрело широкий круг клиентов и надежных поставщиков.

ООО "Агроторгсервис" является дистрибьютором ОАО «Гидросила» (Кировоград), ОАО «МЗТГ»,  ЗАО «Лозовский завод «Трактородеталь», официальным дилером «Комбайнового завода «Ростсельмаш», ООО «Четра» (Чебоксары), ООО «Электром» (Чебоксары), ЗАО «Металлорукав» (Москва), ООО «Стапри», ООО «Уральский механический завод», ЗАО «Аверс», ООО «Автомат» (Львов), ПП «Новатор» (Ташкент), ООО «Тульский патронный завод», ОАО «Симферопольсельмаш», ОАО «Шадринский автоагрегатный завод», ЗАО «АЗПИ», субдилером "Костромского завода Мотордеталь", «Оренбургского радиаторного завода».

Поставляя продукцию прямо с заводов, предприятие гарантирует высокое качество, сохраняя при этом доступные цены.

ООО "Агроторгсервис" постоянно расширяет географию представительств в регионах. Сегодня продукцию можно получить как на складах в Москве и Санкт-Петербурге, так и в городах Чебоксары, Воронеж, Бобров, Россошь, Волгоград, Липецк, Армавир, Цимлянск и Новосибирск.

Клиентами предприятия являются многие агроснабы, ремзаводы, крупные региональные фирмы, фермерские хозяйства, частные предприниматели от Калининграда до Сахалина. Стабильное развитие предприятия стало возможны благодаря стабильности, оперативности, доступности цен, квалифицированность менеджеров.

Своим клиентам предприятие гарантирует:

* низкие цены, высокое качество и широкий ассортимент товаров;
* индивидуальный подход к каждому клиенту;
* гибкую систему скидок (в том числе накопительные скидки);
* оплату: безналичным, наличным расчетом, векселями, бартер;
* предоставление отсрочки платежа;
* быстрое оформление и получение запчастей;
* склад и офис без заезда в Новосибирск;
* улучшенную организацию работы склада (наличие погрузочной техники и квалифицированного персонала);
* отгрузку в регионы контейнерами и почтово-багажными вагонами;
* стабильные поставки, в том числе под заказ;
* резервирование товара.

Управление ООО "Агроторгсервис" осуществляется генеральным директором Ивановым Сергеем Ивановичем, являющимся единственным учредителем общества. Организационно-управленческая структура ООО "Агроторгсервис" представлена на рис. 2.1.

В соответствии с теорией менеджмента, организационная структура ООО "Агроторгсервис" соответствует линейно-функциональной (штабная) структуре управления. В этом случае линейные руководители являются единоначальниками, а им оказывают помощь функциональные органы.

Преимуществами данной организационно управленческой структуры является то, что данная структура сформирована в зависимости от потребностей организации, стимулирует деловую и профессиональную специализацию, уменьшает дублирование усилий потребления материальных ресурсов, а так же улучшает координацию в функциональных областях.

На конец 2008 года численность работников ООО "Агроторгсервис" составляла 33 человека. Из них:

* аппарат управления – 11 человек;
* менеджеры по продажам – 7 человек;
* работники склада – 4 человека;
* служба безопасности – 3 человека;
* водитель-экспедитор – 2 человека;
* разнорабочий – 6 человек.

Численность работников в организации зависит так же и от времени года. ООО "Агроторгсервис" активно сотрудничает с вузами Новосибирска и привлекает студентов, для прохождения практики и сезонной работы, в качестве помощников для сотрудников аппарата управления.

Организация самостоятельно планирует свою хозяйственную деятельность, определяет перспективы своего развития, а так же распоряжается прибылью, оставшейся после уплаты налогов и других обязательных платежей, так как ООО "Агроторгсервис" является коммерческой организацией, то основной целью его деятельности является получение прибыли в результате осуществления хозяйственной деятельности.

Все процессы, происходящие как внутри организации, так и в стране в целом, в полной мере отражаются на результатах его работы.

Оценка любого хозяйствующего субъекта свидетельствует о степени его прибыльности. Поэтому важным моментом является характеристика финансового положения предприятия.

В состав показателей характеризующих финансово-хозяйственную деятельность входят показатели:

* ликвидности и платежеспособности;
* финансовой устойчивости;
* прибыльности и рентабельности.

**2.2 Оценка финансово-хозяйственной деятельности ООО «Агроторгсервис»**

Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия произведем с анализа состава и структуры активов баланса за 2007–2008 годы, с целью оценки основных показателей характеризующих производственно-хозяйственную деятельность ООО «Агроторгсервис».

Таблица 2.1. Состав и структура актива баланса ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив баланса | 2007 год | | 2008 год | | Абсолютное отклонение, тыс. руб. | Темп роста, % |
| тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | % к итогу |
| 1. Внеоборотные активы | | | | | | |
| Нематериальные активы | 10 | 0,03 | 9 | 0,0 | -1 | 90 |
| Основные средства | 863 | 2,46 | 820 | 2,0 | -43 | 95,02 |
| Итого по разделу 1 | 873 | 2,49 | 829 | 2,0 | -44 | 95 |
| 2. Оборотные активы | | | | | | |
| Запасы и НДС | 20737 | 59,2 | 26865 | 64,9 | 6128 | 129,6 |
| Дебиторская задолженность | 13391 | 38,2 | 13608 | 32,9 | 217 | 101,6 |
| Денежные средства | 16 | 0,0 | 77 | 0,2 | 61 | 481,3 |
| Итого по разделу 2 | 34144 | 97,5 | 40550 | 98,0 | 6406 | 118,8 |
| Баланс | 35017 | 100,0 | 41379 | 100,0 | 6362 | 118,2 |

На основе данных таблицы 2.1 можно сделать вывод, что общая сумма баланса увеличилась на 6362 тыс. рублей или 118,2%, что свидетельствует о росте хозяйственной деятельности предприятия в 2008 году по сравнению с 2007 годом. Положительное влияние на рост хозяйственной деятельности оказало увеличение оборотных активов, которые в 2008 году увеличились на 6406 тыс. рублей или 118,8%, а отрицательное влияние оказало снижение внеоборотных активов на 44 тыс. рублей или 5%.

Снижение внеоборотных активов произошло как по статье нематериальные активы на 1 тыс. рублей или 10%, так и по статье основные средства на 43 тыс. рублей или 4,98%. Так же произошло снижение доли внеоборотных активов в структуре баланса на 0,49%, доля которых на конец 2008 года составила 2%. Наибольшее влияние на увеличение в 2008 году оборотных активов оказало увеличение запасов, которое составило 6128 тыс. рублей или 129,6%. Дебиторская задолженность в 2008 году по сравнению с 2007 годом увеличилась на 217 тыс. рублей или 1,6%, а денежные средства возросли на 66 тыс. рублей. Увеличение размеров оборотных активов в 2008 году отразилось незначительным увеличением доли по всем статьям в сторону увеличения.

Таким образом, на основе проведенного анализа состава и структуры активов баланса ООО «Агроторгсервис» можно сделать вывод, что изменения, произошедшие в 2008 году по сравнению с 2007 годом с учетом специфики деятельности предприятия – оптовой торговли, следует оценивать положительно. Рассмотрим состав и структуру пассивов баланса ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах представлена в таблице 2.2

Таблица 2.2. Состав и структура пассива баланса ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах, тыс. рублей

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пассив баланса | 2007 год | | 2008 год | | Абсолютное отклонение, тыс. руб. | Темп роста, % |
| тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | % к итогу |
| 1. Капитал и резервы | | | | | | |
| Уставный капитал | 8 | 0,023 | 8 | 0,019 | 0 | 100,0 |
| Резервный капитал | 2 | 0,006 | 2 | 0,005 | 0 | 100,0 |
| Нераспределенная прибыль | 10437 | 29,8 | 12510 | 30,2 | 2073 | 119,9 |
| Итого по разделу 1 | 10447 | 29,8 | 12520 | 30,3 | 2073 | 119,8 |
| 2. Долгосрочные обязательства | | | | | | |
| Займы и кредиты | 2400 | 6,9 | 3614 | 8,7 | 1214 | 150,6 |
| 3. Краткосрочные обязательства | | | | | | |
| Займы и кредиты | 6293 | 18,0 | 7195 | 17,4 | 902 | 114,3 |
| Кредиторская задолженность, всего в том числе: | 15877 | 45,3 | 18050 | 43,6 | 2173 | 113,7 |
| поставщики и подрядчики | 13346 | 38,1 | 15736 | 38,0 | 2390 | 117,9 |
| Задолженность перед персоналом | 6 | 0,02 | 6 | 0,01 | 0 | 100,0 |
| задолженность по налогам и сборам | 204 | 0,6 | 29 | 0,1 | -175 | 14,2 |
| прочие кредиторы | 2321 | 6,6 | 2279 | 5,5 | -42 | 98,2 |
| Итого по разделу 3 | 22170 | 63,3 | 25245 | 61,0 | 3075 | 113,9 |
| Баланс | 35017 | 100 | 41379 | 100,0 | 6362 | 118,2 |

Данные таблицы 2.2 свидетельствуют, что в структуре обязательств ООО «Агроторгсервис» в 2008 году наибольшую долю занимают краткосрочные обязательства – 61%, что на 2,3% больше, чем в 2007 году. Краткосрочные обязательства в сумме увеличились на 3075 тыс. рублей или 113,9%. Увеличение краткосрочных обязательств произошло вследствие роста задолженности перед поставщиками и подрядчиками на 2390 тыс. рублей или 117,9%. В 2008 году наблюдается снижение задолженности по налогам и сборам на 175 тыс. рублей или 85,8%, а так же перед прочими кредиторами на 42 тыс. рублей или 1,8%.

Снижение задолженности по налогам и сборам, а так же перед прочими кредиторами следует рассматривать как положительный фактор, кроме того рост задолженности перед поставщиками следует оценить так же положительно, так как это позволяет привлечь в оборот предприятия дополнительные денежные средств на определенное время.

Следует так же отметить, что пополнение оборотных средств ООО «Агроторгсервис» осуществляет как за счет долгосрочных кредитов, так и за счет краткосрочных. В 2008 году организация привлекла дополнительно 1214 тыс. рублей долгосрочных заемных средств и 902 тыс. рублей краткосрочных кредитов. Темпы роста долгосрочных кредитов опережают темпы роста собственных средств, что негативно сказывается на финансовой устойчивости предприятия.

Положительным так же следует считать, что в 2008 году на 2073 тыс. рублей или 119,9% произошло увеличение нераспределенной прибыли.

Таким образом, на основе рассмотренных данных можно сделать вывод, что собственные средства в структуре баланса занимают 30,3%, а 69,7% заемные и привлеченные средства. Предприятие привлекает кредиты и займы, что позволяет ей наращивать собственный капитал. Таким образом, состав и структура пассивов ООО «Агроторгсервис», а так же их изменения в 2008 году по сравнению с 2007 годом оценивается положительно.

В целом проведенный анализ состава и структуры активов и пассивов баланса ООО «Агроторгсервис» позволяет сделать вывод, что структура активов и пассивов сформирована рационально, а изменения, произошедшие за период, следует оценить положительно.

Для более точной диагностики финансового состояния ООО «Агроторгсервис» произведем расчет показателей характеризующих ликвидность и финансовую устойчивость.

Понятие устойчивости предприятия является многофакторным и многоплановым. Так зависимости от влияющих на нее факторов различают показатели, с помощью которых можно оценить уровень устойчивости предприятия. К данным показателям относят показатели ликвидности и финансовой устойчивости.

Оценку ликвидности ООО «Агроторгсервис» осуществим помощью вспомогательной таблицы 2.3, где произведем группировку статей баланса по степени ликвидности, с целью расчета основных коэффициентов.

Таблица 2.3. Группировка статей баланса по степени ликвидности ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 году

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив | 2007 год | 2008 год | Пассив | 2007 год | 2008 год | Платежный излишек или недостаток | |
|
| 2007 год | 2008 год |
| Наиболее ликвидные активы (А1) | 16 | 77 | Наиболее срочные обязательства (П1) | 15877 | 18050 | -15861 | -17973 |
| Быстро реализуемые активы (А2) | 13391 | 13608 | Краткосрочные пассивы (П2) | 6293 | 7195 | 7098 | 6413 |
| Медленно реализуемые активы (А3) | 20737 | 26865 | Долгосрочные пассивы (П3) | 2400 | 3614 | 18337 | 23251 |
| Трудно реализуемые активы (A4) | 873 | 829 | Постоянные пассивы (П4) | 10 447 | 12520 | 9574 | 11691 |
| Баланс | 35 017 | 41 379 | Баланс | 35 017 | 41 379 | 0 | 0 |

Характеризуя ликвидность баланса по данным таблицы 2.3, следует отметить, что в как в 2007, так и в 2008 году ООО «Агроторгсервис» не обладало абсолютной ликвидностью. Сумма наиболее ликвидных активов – денежных средств значительно меньше суммы кредиторской задолженности. Платежный недостаток составил в 2007 году 15861 тыс. рублей, а в 2008 году он увеличился и составляет 17973 тыс. рублей. В целом можно сделать вывод, что у организации практически нет запаса средств на счетах для погашения кредиторской задолженности, что в случае падения ежедневной выручки может привести к задержке платежей и ухудшению партнерских отношений с поставщиками.

Превышение суммы быстрореализуемых активов над краткосрочными обязательствами указывает на то, что краткосрочные пассивы могут быть полностью погашены средствами в расчетах. Ожидаемые поступления от дебиторов в 2008 году больше краткосрочных кредитов банков и заемных средств на 6413 тыс. рублей, но выполнение обязательств по кредитам напрямую зависит от своевременного проведения расчетов с дебиторами.

Недостаток ликвидных активов может быть частично компенсирован средствами постоянных пассивов уменьшенных на величину труднореализуемых активов. Однако сумма этих средств в 2008 году составляет 11691 тыс. рублей, что ниже суммы наиболее срочных обязательств.

Таким образом, баланс ООО «Агроторгсервис» как в 2007 году, так и в 2008 году не является ликвидным по причине недостатка денежных средств для покрытия наиболее срочных пассивов. Проводимый по изложенной схеме анализ ликвидности баланса является приближенным. Более детальным является анализ платежеспособности при помощи финансовых коэффициентов. Расчет показателей ликвидности представлен в таблице 2.4

Таблица 2.4. Относительные показатели ликвидности ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 году

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2007 год | 2008 год | Нормативное значение | Отклонение от нормативного значения, (+,-) | |
| в 2007 году | в 2008 году |
| Коэффициент текущей ликвидности (Кт.л.) | 1,54 | 1,61 | 1<Кт.л.<2 | 0,54 | 0,61 |
| Коэффициент быстрой ликвидности (Кб.л.) | 0,60 | 0,54 | Кб.л.>1 | -0,40 | -0,46 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности (Ка.л.) | 0,001 | 0,003 | 0,2>Ка.л.>0,5 | -0,199 | -0,197 |
| Коэффициент покрытия запасов собственными оборотными средствами (Кп.з.сос) | 0,462 | 0,435 | 0,5 | -0,038 | -0,065 |
| Коэффициент покрытия запасов (Кп.з.) | 0,88 | 0,84 | 0,6>Кп.з.>0,8 | 0,28 | 0,24 |
| Коэффициент ликвидности товарно- материальных ценностей (Кл.т.м.ц.) | 0,82 | 0,93 | нет | - | - |
| Общий показатель ликвидности | 0,66 | 0,66 | 1 | -0,34 | -0,34 |

Расчет коэффициентов ликвидности, проведенный в таблице 2.4 показал, что значение коэффициента текущей ликвидности в 2008 году увеличился по сравнению с 2007 годом и составил 1,61. Нормативное значение коэффициента составляет от 1 до 2, таким образом, значение коэффициента текущей ликвидности находиться в пределах рекомендуемого значения. Однако как показывают расчеты, коэффициент быстрой и абсолютной ликвидности ООО «Агроторгсервис» не соответствует рекомендуемому значению. Коэффициент покрытия запасов собственными оборотными средствами свидетельствует, что в 2008 году запасы покрыты собственными оборотными средствами только на 43,5% (0,435), что ниже рекомендуемого значения. Коэффициент покрытия запасов составляет в 2008 году - 0,84, что находиться в рамках рекомендуемого значения, таким образом, 84% запасов покрываются собственным оборотным капиталом и заемными средствами. Коэффициент товарно-материальных ценностей в 2008 году составил 0,93, что свидетельствует о том, что если предприятие реализует все «товары для перепродажи» оно сможет погасить 93% кредиторской задолженности и краткосрочных займов. Таким образом, на основе проведенных расчетов можно сделать вывод, что структура баланса ООО «Агроторгсервис» может быть признана неудовлетворительной, и существует вероятность банкротства организации. Следующим этапом анализа финансового состояния ООО «Агроторгсервис» является оценка показателей финансовой устойчивости. В начале анализа финансовой устойчивости проведем оценку относительных показателей финансовой устойчивости. Расчет произведем в таблице 2.5

Таблица 2.5. Относительные показатели финансовой устойчивости ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 году

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2007 год | 2008 год | Нормативное значение | Отклонение от нормативного значения, (+,-) | |
| в 2007 году | в 2008 году |
| Коэффициент автономии | 0,273 | 0,283 | 0,5 | -0,227 | -0,217 |
| Коэффициент финансовой зависимости | 3,66 | 3,54 | нет | - | - |
| Коэффициент маневренности собственного капитала | 0,92 | 0,93 | 0,5 | 0,416 | 0,434 |
| Коэффициент концентрации заемного капитала | 0,25 | 0,26 | Не более 0,5 | -0,252 | -0,239 |
| Уровень дебиторской задолженности | 0,38 | 0,33 | нет | - | - |
| Коэффициент структуры долгосрочных вложений | 2,75 | 4,36 | нет | - | - |
| Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств | 0,20 | 0,24 | нет | - | - |
| Коэффициент структуры заемного капитала | 0,28 | 0,33 | нет | - | - |
| Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | 0,91 | 0,92 | нет | - | - |

Расчет относительных показателей финансовой устойчивости, проведенный в таблице 2.5 показал, что коэффициент автономии в 2008 году составил 0,283. Данный коэффициент незначительно увеличился по сравнению с 2007 годом, но, несмотря на рост, его значение находиться ниже рекомендуемого значения. Это свидетельствует, о том, что только часть обязательств организации может быть покрыта собственными средствами. Таким образом, можно сделать вывод, что финансовое состояние ООО «Агроторгсервис» - неустойчивое.

Данный вывод подтверждает также высокое значение коэффициента финансовой зависимости, значение которого в 2008 году снизилось по сравнению с 2007 годом и составило 3,54.

Положительным следует считать, что значение коэффициента маневренности собственного капитала находиться в рекомендуемого значения, следовательно, предприятие располагает возможностью относительно свободно маневрировать данными средствами.

Зависимость предприятия от внешних займов характеризует коэффициент концентрации заемного капитала. Значение данного показателя ООО «Агроторгсервис» составило в 2008 году - 0,26, что свидетельствует о том, что степень риска невыполнения платежных обязательств и возможного банкротства предприятия не высокий, а значение показателя не превышает рекомендуемое значение. Кроме того, уровень дебиторской задолженности в общей сумме активов предприятия по состоянию на 2008 год составляет 0,33, т.е. 33% всех активов ООО «Агроторгсервис» состоят из задолженности дебиторов предприятию.

Коэффициент структуры долгосрочных вложений в 2008 году составил 4,36, что почти в два раза больше чем в 2007 году. Высокое значение данного показателя свидетельствует о надежности предприятия и высоком качестве стратегического планирования. Это так же подтверждают значения коэффициентов долгосрочного привлечения заемных средств – который в 2008 году составил - 0,24, и коэффициент структуры заемного капитала, составляющий в 2008 году 0,33. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств в 2008 году увеличился по сравнению с 2007 годом на 0,01 и составил 0,92. Таким образом, соотношение и собственных и заемных средств составляет 1: 0,92, следовательно резервы предприятия по привлечению заемных средств практически исчерпаны и в настоящее время организация находиться в прямой зависимости от заемного капитала.

Таким образом, проведенный анализ относительных показателей финансовой устойчивости позволяет сделать вывод о высокой зависимости предприятия от заемного капитала, что отрицательно отражается на финансовой устойчивости. Кроме того устойчивость предприятия зависит от своевременного погашения дебиторами своих обязательств, следовательно финансовую устойчивость ООО «Агроторгсервис» можно признать нормальной (допустимой). Показатели финансовой устойчивости характеризуют степень защищенности интересов инвесторов и кредиторов, поэтому в целях анализа финансовой устойчивости более пристальное внимание должно быть оценке вероятности банкротства предприятия.

На основе рассчитанных показателей произведем рейтинговую оценку финансового состояния ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах.

Таблица 2.6. Рейтинговая экспресс-оценка финансового состояния ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 2007 год | 2008 год |
| 1. Коэффициент обеспеченности собственными средствами | 0,28 | 0,29 |
| 2. Коэффициент текущей ликвидности | 1,54 | 1,61 |
| 3. Коэффициент интенсивности оборота | 5,81 | 5,85 |
| 4. Коэффициент эффективности управления предприятием | 0,023 | 0,031 |
| 5. Коэффициент рентабельности собственного капитала | 0,260 | 0,313 |
| Рейтинговое число | 1,45 | 1,53 |

Финансовое состояние признается устойчивым, если рейтинговое число больше 1. Таким образом, можно признать финансовое положение ООО «Агроторгсервис» финансово устойчивым.

Для более полного анализа ситуации проведем оценку вероятности банкротства предприятия используя коэффициенты утраты, восстановления платежеспособности.

Таблица 2.7. Оценка возможности утраты и восстановления платежеспособности ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 году

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2008 год | Нормативное значение | Отклонение от нормативного значения, (+,-) |
|
| Коэффициент восстановления платежеспособности (Квосст) | 0,82 | Квосст >1 | -0,18 |
| Коэффициент утраты платежеспособности (Кутр) | 0,811 | Кутр > 1 | -0,189 |

Как видно из таблицы 2.7 коэффициент восстановления платежеспособности менее 1, таким образом, ООО «Агроторгсервис» не имеет возможность восстановить свою способность платить по кредитам в ближайшие 6 месяцев, кроме того коэффициент утраты платежеспособности так же ниже 1, это свидетельствует о том, что ООО «Агроторгсервис» находиться в неустойчивом финансовом состоянии и ему угрожает банкротство.

Таким образом, проведенный анализ ликвидности показывает, что ООО «Агроторгсервис» имеет проблемы с ликвидностью, структура баланса предприятия может быть признана неудовлетворительной, однако устойчивость финансового состояния не вызывает сомнений. Результаты анализа используются для принятия экономических решений, направленных на эффективное использование ресурсов, выбор наилучшего варианта инвестиций, повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия и разработке стратегии и.т. д. Далее произведем рассмотрение показателей характеризующих финансовое состояние. Данные для оценки динамики показателей прибыли за 2007–2008 годы приводятся в табл. 2.8.

Таблица 2.8. Анализ динамики финансовых результатов деятельности ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 году

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | в 2007 году | в 2008 году | Изменение, (+,-) | |
| тыс. руб. | тыс. руб. | тыс. руб. | % |
| 1. Прибыль (убыток) от продажи продукции | 4399 | 6953 | 2554 | 158,1 |
| 2. Проценты к уплате | -1191 | -1325 | -134 | 111,3 |
| 3. Прочие операционные доходы | 604 | 2323 | 1719 | 384,6 |
| 4. Прочие операционные расходы | -1288 | -2751 | -1463 | 213,6 |
| 5. Внереализационные доходы | 565 | 262 | -303 | 46,4 |
| 6. Внереализационные расходы | -204 | -1012 | -808 | 496,1 |
| 7. Прибыль (убыток) до налогообложения | 2585 | 4450 | 1865 | 172,1 |
| 8. Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи | -656 | -1127 | -471 | 171,8 |
| 9. Чистая прибыль | 2229 | 3323 | 1094 | 149,1 |

Показатели таблицы 2.8 свидетельствуют, что как 2007 год, так и 2008 год ООО «Агроторгсервис» закончило с положительным финансовым результатом. Сумма чистой прибыли составила в 2008 году 3323 тыс. рублей, что на 1094 или 149,1% больше чем в 2007 году. Основную прибыль предприятие получает от продажи продукции, сумма которой в 2008 году составила 6953 тыс. рублей, что больше чем в 2007 году на 2554 тыс. рублей. Дополнительный доход предприятие получает за счет прочих операционных и прочих внереализационных доходов, сумма которых в 2008 году составила 1719 тыс. рублей и 262 тыс. рублей соответственно. Вместе с тем динамика финансовых результатов включает и негативные изменения. На конец 2008 года сравнению с 2007 годом произошло сокращение внереализационных доходов на 303 тыс. рублей., или в 2 раза, а так же в двое увеличились операционные расходы (1463 тыс. рублей), и в 5 раз увеличились внереализационные расходы. Как уже было установлено, основную часть прибыли ООО «Агроторгсервис» получает от продажи, товаров, работ и услуг. Таким образом, прибыль от продажи товарной продукции в общем случае находится под воздействием таких факторов, как изменение объема реализации, структуры продукции, отпускных цен на реализованную продукцию, цен на сырье, материалы, топливо, тарифов на энергию и перевозки, уровня затрат материальных и трудовых ресурсов. Проведение факторного анализа прибыли от продажи позволяет оценить резервы повышения эффективности производства и сформировать управленческие решения по использованию производственных факторов. Для оценки факторов, влияющих на формирование суммы прибыли от продажи продукции, рассмотрим показатели в таблице 2.9.

Таблица 2.9. Факторный анализ прибыли от продажи продукции ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 год | 2008 год | Изменение | |
| тыс. руб. | % |
| 1. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 188873 | 223609 | 34736 | 118,4 |
| 2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 165784 | 189053 | 23269 | 114,0 |
| 3. Коммерческие расходы | 18690 | 27603 | 8913 | 147,7 |
| 4. Прибыль от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 4399 | 6953 | 2554 | 158,1 |

Как видно из данных таблицы, в 2008 году по сравнению с 2007 годом прибыль от продажи ООО «Агроторгсервис» возросла на 2554 тыс. руб., что составило 58,1%. Эти изменения произошли в результате увеличения выручки от продажи продукции и роста коммерческих расходов. Определим влияние факторов на сумму прибыли по следующим формулам.

1. Влияние изменения выручки от продажи продукции на прибыль от продажи:

∆Пр1 = Про\*(Jp – 1) (2.1)

где: ∆Пр1 – прирост прибыли за счет изменения выручки, руб.;

Про – прибыль от продажи предшествующего года, руб.;

Jр индекс изменения объема продажи.

Jр = Вр1 / Вро (2.2)

где: Вр1 и Вро – выручка от продаж отчетного и предыдущего года.

Jp = 223609 / 188873 = 1,1839.

∆Пр1 = 4399 \* (1,1839 – 1) = 808,9 тыс. руб.

2. Влияние изменения уровня себестоимости на прибыль от продажи (∆Пр2):

∆Пр2 = Со \* Jр – С1 (2.3)

где: Со, С1, — себестоимость продукции предыдущего и отчетного периода, руб.;

∆Пр2= 165784 \* 1,1839 - 189053 = 7220,6 тыс. руб.

3. Влияние изменения уровня коммерческих расходов на прибыль от продажи (АПр4):

∆Пр4 = Рко \*Jр – Ру1 (2.4)

где: Рко, Рк1 — коммерческие расходы предыдущего и отчетного периода соответственно, руб.;

АПр4= 18690 \* 1,1839 - 27603 = -5475,7 тыс. руб.

4. Сумма факторных отклонений дает общее изменение прибыли от продажи продукции за анализируемый период:

∆Пр = ∆Пр1 + ∆Пр2 + ∆Пр3 = 808,9 +7220,6 - 5475,7 = 2554 тыс. рублей

Результаты факторного анализа показали, что в связи с ростом выручки от продажи товаров ООО «Агроторгсервис» позволил увеличить прибыль на 808,9 тыс. рублей. Темп прироста выручки от продажи товаров (18,4%) опережал темп прироста себестоимости продукции (14%), что привело к снижению удельных затрат единицы продукции, что положительно отразилось ростом прибыли от продаж на 7220,6 тыс. рублей. Опережающие темпы прироста коммерческих расходов (47,7%) по сравнению с темпом прироста выручки от продажи отразилось снижением суммы прибыли в 2008 году на 5475,7 тыс. руб. Таким образом, на основе факторного анализа можно сделать вывод, что резервом дальнейшего роста прибыли является снижение коммерческих расходов. Для оценки эффективности использования ресурсов в процессе финансово-хозяйственной деятельности произведем расчет показателей рентабельности. Анализ показателей рентабельности ООО «Агроторгсервис» проводится на основе данных бухгалтерской отчетности (формы №1, 2) с помощью аналитической таблицы 2.10.

Таблица 2.10. Динамика коэффициентов рентабельности ООО «Агроторгсервис » в 2007–2008 году

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 год | 2008 год | Изменение (+,-) |
| Исходные данные, тыс. руб. | | | |
| 1. Выручка от продажи товаров | 188 873 | 223 609 | 34 736 |
| 2. Полная себестоимость товаров | 184 474 | 216 656 | 32 182 |
| 3. Прибыль от продажи товаров | 4 399 | 6 953 | 2 554 |
| 4. Прибыль до налогообложения | 2585 | 4450 | 1 865 |
| 5. Чистая прибыль | 2229 | 3323 | 1 094 |
| Коэффициенты рентабельности | | | |
| 6. Рентабельность продукции | 2,33 | 3,11 | 0,78 |
| 7. Рентабельность основной деятельности | 2,38 | 3,21 | 0,82 |
| 8. Рентабельность совокупного капитала | 6,85 | 8,70 | 1,84 |
| 9. Рентабельность собственного капитала | 26,00 | 31,25 | 5,26 |
| 10. Рентабельность активов | 7,95 | 11,65 | 3,70 |
| 11. Чистая рентабельность оборотных активов | 7,65 | 8,90 | 1,25 |
| 12. Оборачиваемость собственного капитала | 17,8 | 21,0 | 3,3 |
| 13. Оборачиваемость совокупного капитала | 5,81 | 5,85 | 0,04 |
| 14. Коэффициент устойчивости экономического роста | 0,18 | 0,19 | 0,01 |
| 15. Коэффициент окупаемости собственного капитала | 3,85 | 3,20 | -0,6 |

Как показывают данные таблицы деятельность ООО «Агроторгсервис» можно признать – рентабельной. Этому свидетельствует положительные значения показателей рентабельности как в 2007, так и в 2008 году.

Положительным фактором является рост показателей рентабельности в 2008 году по сравнению с 2007 годом. Особое внимание заслуживает рост рентабельности продукции и собственного капитала. Рост показателей рентабельности обеспечен высокими показателями роста прибыли в 2008 году. На уровень и динамику показателей рентабельности ООО «Агроторгсервис» оказывают влияние факторы, формирующие прибыль предприятия: объем продаж, цена, качество и структура продукции, затраты на продажу продукции. С помощью метода цепных подстановок определим влияние изменений рентабельности продукции за счет факторов изменения выручки от продажи продукции и себестоимости. Исходные данные для факторного анализа изменения рентабельности продаж ООО «Агроторгсервис»» приведены в таблице 2.11

Таблица 2.11. Данные для факторного анализа показателей рентабельности продукции ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 год | 2008 год | Изменение (+,-) |
| 1. Выручка от продажи товаров, тыс. руб. | 188 873 | 223 609 | 34 736 |
| 2. Полная себестоимость товаров, тыс. руб. | 184 474 | 216 656 | 32 182 |
| 3. Прибыль от продажи продукции, тыс. руб. | 4 399 | 6 953 | 2 554 |
| 4. Рентабельность продукции,% | 2,33 | 3,11 | 0,78 |

Как видим, рентабельность продукции предприятия в 2008 году увеличилась на 0,78 процентных пункта. На это отклонение оказали влияние два фактора: изменение объема продаж и себестоимости. Для выявления количественного влияния каждого фактора на конечный результат необходимо вычислить условный показатель рентабельности при отчетной выручке от продажи (Вр1) и базисной себестоимости (С 0):

Rусл = (Вр1 – Cп0) / Вр1 • 100 = (223 609- 184 474) / 223 609• 100 = 17,5%.

1. Влияние фактора изменения объема продаж на уровень рентабельности продукции:

∆Rпр1 = Rусл – Rпр = 17,5-2,33 = 15,17%.

2. Влияние фактора изменения себестоимости на уровень рентабельности продукции:

∆Rпр2 = R1– Rусл = 3,11 – 17,5 = - 14,39%.

3. Сумма факторных отклонений дает общее изменение рентабельности продукции за период:

∆Rпр = ∆Rпр1 + ∆Rпр2 = 15,17-14,39 = - 0,78%.

Результаты факторного анализа показали, что изменение объема продаж оказало большее влияние на рентабельность продукции, чем изменение себестоимости.

Таким образом, на основе проведенной оценки финансовых результатов можно сделать вывод, что как 2007, так и 2008 год ООО «Агроторгсервис» закончило с положительным финансовых результатом. Расчет показателей рентабельности показал, что все показатели рентабельности имеют положительные значения и имеют тенденции к росту.

Таким образом, деятельность предприятия характеризуется как «прибыльная» и оценивается положительно.

Следующим этапом анализа деятельности предприятия является определение размера выплаченных налогов за 2007–2008 годы.

Определим влияние уплачиваемых организацией налогов на эффективность деятельности ООО «Агроторгсервис».

**2.3 Оценка налоговой нагрузки в ООО «Агроторгсервис»**

Для оценки налоговой нагрузки в ООО «Агроторсервис» проведем сравнительный налоговый анализ. Налоговый анализ будет произведен в три этапа.

Первым этапом налогового анализа является анализ абсолютной налоговой нагрузки на ООО «Агроторгсервис».

Для этого рассмотрим динамику сумм налогов и сборов ООО «Агроторгсервис» за 2007–2008 годы.

Таблица 2.12. Налоги, уплаченные ООО «Агроторсервис» в 2007–2008 годах

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2007 год | 2008 год | Изменение | |
| (+,-) | % |
| 1. Налог на добавленную стоимость | 2191 | 2415 | 224 | 110,2 |
| 2. Единый социальный налог | 1559 | 1860 | 301 | 119,3 |
| 3. Налог на прибыль | 653 | 1126 | 473 | 172,4 |
| 4. Налог на доходы физических лиц | 708 | 1210 | 502 | 170,9 |
| 5. Налог на имущество | 390 | 471 | 81 | 120,8 |
| Итого | 5501 | 7082 | 1581 | 128,7 |

Как видно из таблицы 2.12 общая сумма уплаченных налогов в 2008 году составила 7082 тыс. рублей, что на 1581 тыс. рублей больше чем в 2007 году. Темп роста общей суммы налогов составило 128,7%. Наибольшие темпы роста отмечаются по налогу на прибыль – 172,4% или 473 тыс. рублей, а так же налогу на доходы с физических лиц – 170,9% или 502 тыс. рублей.

Рост налога на прибыль объясняется увеличением объемов деятельности, и роста налогооблагаемой прибыли. Налог на доходы физических лиц увеличился вследствие роста фонда оплаты труда и сокращение численности персонала.

Далее рассмотрим структуру налогов ООО «Агроторгсервис».

Таблица 2.13. Структура налогов ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 годах

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2007 год | % | 2008 год | % | Изменение, % |
|
| 1. Налог на добавленную стоимость | 2191 | 39,8 | 2415 | 34,1 | -5,7 |
| 2. Единый социальный налог | 1559 | 28,3 | 1860 | 26,3 | -2,1 |
| 3. Налог на прибыль | 653 | 11,9 | 1126 | 15,9 | 4,0 |
| 4. Налог на доходы физических лиц | 708 | 12,9 | 1210 | 17,1 | 4,2 |
| 5. Налог на имущество | 390 | 7,1 | 471 | 6,7 | -0,4 |
| Итого | 5501 | 100,0 | 7082 | 100,0 | 0,0 |

Как видно из таблицы наибольшую долю в структуре налогов занимает налог на добавленную стоимость. Его доля в 2008 году составляет 34,1% от всех выплат предприятия, что на 5,7% меньше чем в 2007 году.

Доля единого социального налога в 2008 году составляет 26,3%, что на 2,1% меньше чем в 2007 году. Доля налога на прибыль в 2008 году увеличилась на 4% и составила 15,9%. Налог на доходы физических лиц в 2008 году так же увеличился на 4,2% и занимает долю 17,1%.

Налог на имущество занимает наименьшую долю в структуре налоговых выплат и в 2008 году составляет 6,7%, что на 0,4% меньше чем в 2007 году. Таким образом, в 2008 году по сравнению с 2007 годом рост суммы налога на доходы с физических лиц и налога на прибыль привело к увеличению данных налогов в структуре.

Таким образом, на основе первого этапа налогового анализа удалось выяснить, что наибольшую нагрузку предприятие несет, выплачивая налог на добавленную стоимость, а так же выплаты своим работникам, т.е. единый социальный налог. Следующим, вторым этапом сравнительного налогового анализа является анализ относительной налоговой нагрузки на предприятие.

Для этого сгруппируем налоги уплаченные предприятием по видам источников уплаты налоговых средств.

Таблица 2.14. Структура налоговой нагрузки ООО «Агроторгсервис» в зависимости от источника уплаты налогов и сборов в 2007–2008 годах

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2007 год | % | 2008 год | % | Изменение | |
| (+,-) | % |
| 1. Косвенные налоги | 2191 | 39,8 | 2415 | 34,1 | 224,0 | -5,7 |
| 2. Налоги и сборы, включаемые в себестоимость | 2267 | 41,2 | 3070 | 43,3 | 803,0 | 2,2 |
| 3. Налог на прибыль | 653 | 11,9 | 1126 | 15,9 | 473,0 | 4,0 |
| 4. Налоги, уплачиваемые с чистой прибыли | 390 | 7,1 | 471 | 6,7 | 81,0 | -0,4 |
| Итого | 5503 | 100,0 | 7082 | 100,0 | 1579,0 | 0,0 |

Как видно из таблицы 2.14 структура налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты налогов представлена 4 группами.

Наибольшую долю занимают налоги, включаемые в себестоимость. Их доля в 2008 году составила 43,3%, что на 2,2% больше чем в 2007 году. Доля косвенных налогов составляет 34,1%, что на 5,7% меньше чем в 2007 году.

Расчет структуры налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты налогов и сборов необходим для расчета аналитических коэффициентов налоговой нагрузки. Произведем расчет данных показателей.

Таблица 2.15. Аналитические коэффициенты налоговой нагрузки ООО «Агроторгсервис» в 2007–2008 году

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2007 год | 2008 год | Изменение | | |
| (+,-) | | % |
| Отношение суммы всех косвенных налогов и сборов к выручке от реализации | 0,0116 | 0,0108 | -0,0008 | | 93,1 |
| Отношение суммы всех прямых налогов и сборов к выручке от реализации | 0,018 | 0,021 | 0,0033 | | 119,1 |
| Отношение суммы налога на прибыль предприятий к выручке от реализации | 0,003 | 0,005 | | 0,0016 | 145,6 |
| Отношения налога на прибыль и налога на имущество к величине балансовой прибыли | 0,045 | 0,046 | | 0,0010 | 102,3 |
| Отношение суммы налогов и сборов, взимаемых с чистой прибыли, к величине чистой прибыли | 0,175 | 0,142 | | -0,0332 | 81,0 |
| Отношение сумм налогов и сборов, включаемых в себестоимость продукции, к величине себестоимости | 0,014 | 0,016 | | 0,0026 | 118,8 |
| Отношение сумм всех налогов и сборов к выручке от реализации\*100 | 2,914 | 3,167 | | 0,254 | 108,7 |

Полученные аналитические коэффициенты представляют собой устойчивые количественные характеристики, динамика которых позволяет сделать выводы о тенденциях, сложившихся в системе налогообложения предприятия. Как видно из таблицы отношение суммы косвенных налогов к выручке в 2008 году сократилось на 6,9%. Данная динамика прослеживается и в отношении сумм налогов и сборов, взимаемых с чистой прибыли. По остальным коэффициентам прослеживается увеличение налоговой нагрузки в 2008 году по сравнению с 2007 годом. На основе рассчитанных коэффициентов можно сделать вывод, что в целом налоговая нагрузка в 2008 году возросла. Рост налоговой нагрузки в 2008 году по сравнению с 2007 годом можно также объяснить снижением задолженности предприятия по налогам и сборам с 204 тыс. рублей до 29 тыс. рублей (строка 624 пассива баланса). Общий коэффициент налоговой нагрузки на выручку показывает, что на каждые 100 рублей налогов в 2008 году приходиться 3,167 рублей выручки от продаж. Более того данные таблицы показывают что в 2008 году налоговая нагрузка на выручку увеличилась на 108,7%. Таким образом на основе рассчитанных данных можно сделать вывод, что в целом налоговая нагрузка в ООО «Агроторсервис» имеет приемлемый уровень.

**2.4 Особенности налогового менеджмента ООО «Агроторгсервис»**

Организационная структура налогового менеджмента ООО «Агроторгсервис» строится по функционально-линейному принципу. Общее руководство процессом планирования, исчисления и уплаты налоговых платежей, а также контроль за деятельностью сектора, ответственного за налогообложение, осуществляет генеральный директор.

Следующий уровень соподчинения представлен бухгалтерией во главе с главным бухгалтером и директором по экономике.

В функциональном аспекте бухгалтерия отвечает за своевременность, полноту и точность исчисления налоговых платежей, а также в порядке согласования участвует в разработке плана налоговых отчислений на будущий год.

Директор по экономике организует работу находящихся в его непосредственном подчинении планово-экономического отдела управления по планированию налоговых платежей, а также контролирует, используя в основном субъективные показатели, процесс налогового планирования и своевременность уплаты налоговых платежей, исходя из заданных параметров, опираясь на данные, предоставляемые финансовым управлением, посредством принятия директивных указаний по улучшению и рационализации работы в области налогового менеджмента.

Кроме того, директор по экономике и финансам является ответственным за организацию системы налогового менеджмента на предприятии в целом.

Тактическое планирование налоговых платежей (в расчете на год) происходит в рамках процесса бюджетирования.

Планово-экономический отдел на основе данных сбытовых служб, заказов потребителей, полученных от службы сбыта, и рыночных перспектив продукции, спрогнозированных службой маркетинга предприятия, составляет годовой бюджет ООО «Агроторгсервис».

Планируемые налоговые изъятия содержатся в расходной части бюджета. Причем первые подробно расписаны по видам налоговых отчислений.

Сверстанный бюджет передается в финансовое управление, которое на основе составленного бюджета строит финансовую модель денежных потоков в планируемом году (cash flow).

Далее бюджет доходов и расходов вместе с финансовой моделью проходит согласование с директором по экономике и финансам, который, в свою очередь, координирует этот процесс с главным бухгалтером на предмет соответствия представленных финансовых прогнозов законодательству по бухгалтерскому учету, принципам построения бухгалтерского учета на ООО «Агроторгсервис».

Конечной стадией процесса составления годового бюджета является его утверждение генеральным директором предприятия. В части налогообложения утвержденный бюджет передается на исполнение в службу бухгалтерии, работники которой руководствуются им, наряду с налоговым календарем, разрабатываемым в соответствии с действующим налоговым законодательством, и фактическими данными управленческого и бухгалтерского учета, при организации оперативного налогового учета.

Исчисленные налоги, налоговые декларации и справки представляются в банк для фактической уплаты налоговых платежей.

##### Налоговое планирование на ООО «Агроторгсервис» строится, в зависимости от временных параметров, на трехуровневой основе.

##### Первый уровень составляет прогнозирование развития организации в долгосрочной перспективе. В этих целях на предприятии разрабатывается трехлетний план развития. Финансовый раздел плана, в том числе включает и прогнозируемые налоговые платежи предприятия в зависимости от развития возможных сценариев изменений во внешней среде предприятия, а также от достижения тех или иных параметров выпуска продукции.

Тактическое налоговое планирование находит свое отражение в процессе разработки годовой программы производства и бюджета ООО «Агроторгсервис». Планирование налоговых отчислений в рамках разработки годовой программы и бюджета может происходить двумя способами. Согласно первому варианту, сектор планирования планово-бюджетного отдела предприятия планирует себестоимость продукции и объем будущей реализации. Сектор планирования заработной платы прогнозирует годовой фонд оплаты труда в зависимости от планируемого объема закупок и прогнозируемого количества среднесписочного состава работников предприятия. Запланированные данные далее передаются в бухгалтерию, специалисты которого рассчитывают налогооблагаемые базы по каждому налогу с учетом применения льгот, и в соответствии с сетевым графиком уплаты налогов распределяют налоговые платежи по времени уплаты. Временной график налоговых выплат включается в бюджет предприятия специалистами планово-экономического отдела, утверждается директором по экономике и передается на исполнение в бухгалтерию.

По второму варианту планово-экономический отдел самостоятельно рассчитывает экономические показатели, в том числе и налоговые. Бухгалтерия лишь корректирует запланированные налоговые данные с учетом льготного порядка налогообложения. Данный способ налогового планирования применяется, главным образом, при корректировке годовой программы закупок и бюджета предприятия в течение года в силу изменения условий хозяйствования, которые в значительной степени влияют на запланированные показатели.

На третьем уровне происходит оперативное планирование налоговых выплат и исчисление авансовых платежей ближайшего отчетного периода. В двадцатых числах месяца отчетного периода планово-экономический отдел предоставляет в бухгалтерию информацию касательно прогноза планируемой реализации в данном отчетном периоде. Исходя из этой информации бухгалтерия производит начисление налогов и составляет график их уплаты в бюджет, причем если сумма налога большая и предприятие не сможет осуществить сразу единовременный платеж этого налога (например, НДС), тогда бухгалтерия разбивает общую сумму налога на несколько авансовых платежей.

Порядок и график уплаты подоходного и ЕСН рассчитываются исходя из даты выплаты заработной платы на предприятии, информация о которой располагает бухгалтерия.

Окончательный график уплаты налогов передается бухгалтерией в планово-экономический отдел, который занимается прогнозированием денежных потоков на ближайший отчетный период.

Перед непосредственным исполнением обязанности по уплате налогов бухгалтерия на основании оборотного баланса бухгалтерского учета с учетом налоговых показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности, окончательно исчисляет налоговые платежи к уплате и передает эти данные в планово-экономический отдел. Кроме того, в последнюю декаду отчетного периода производится, в случае наличия свободных средств, уплата реструктуризированной налоговой задолженности по графику, разработанному бухгалтерией совместно с налоговым органом.

В течение 2003 и до середины 2004 г. на ООО «Агроторгсервис» функционировал отдел налоговой оптимизации, который, помимо применения непосредственно методов оптимизации налогового портфеля, был призван заниматься реструктуризацией задолженности перед бюджетами всех уровней.

В конце 2004 года отдел налоговой оптимизации был упразднен по причине, во-первых, успешного выполнения задания по реструктуризации налоговой задолженности, во-вторых, дефицита стратегических наработок в области налоговой оптимизации, повлекшего дезорганизацию в работе отдела, выразившуюся в отсутствии конкретно определенных целевых установок деятельности, показателей эффективности работы, материальных ресурсов, а главное, делегированных полномочий на построение схем оптимизации и, в-третьих, неразвитости системы информационных потоков на предприятии между структурными подразделениями, что привело к излишней информационной нагрузке на бухгалтерию вследствие чего возникли конфликты между данными службами.

В настоящий момент вопросами налоговой оптимизации занимается бухгалтерия предприятия.

В области налоговой оптимизации в ООО «Агроторгсервис» в основном используются:

* метод принятия учетной политики с максимальным использованием предоставленных возможностей для снижения размера налоговых платежей;
* метод применения законодательно установленных льгот и преференций для различных отраслей народного хозяйства и групп налогоплательщиков;
* метод смены юрисдикции сбытового управления или центра принятия управленческих решений предприятия в виде учреждения самостоятельного юридического лица.

Кроме того, ООО «Агроторгсервис» широко использует так называемые «зачетные схемы», в основном по платежам в местный бюджет (например, предприятие отпускает свою продукции ОАО «Павловский автобус», которое в счет задолженности перед ООО «Агроторгсервис» поставляет автобусы Муниципальному Предприятию «Новосибирскгородавтотранс», дотируемому бюджетом Новосибирска, администрация последнего производит зачет задолженности города перед ООО «Агроторгсервис» на сумму местных налогов, начисленных заводом к уплате в бюджет), и помощь сторонних организаций, специализирующихся на налоговой минимизации (выкупающих налоговую задолженность предприятий с дисконтом).

Доказательством эффективности применения методов налоговой оптимизации может служить тот факт, что фактически ООО «Агроторгсервис» в 2003 году было уплачено меньше, хотя бюджетом была предусмотрена гораздо большая сумма прогнозируемых налоговых отчислений.

При исчислении налогов с использованием льготного порядка налогообложения ООО «Агроторгсервис» проводит консультации с аудиторской фирмой в целях правильного применения налогового законодательства.

Кроме того, сотрудники бухгалтерии ежемесячно повышают свою квалификацию, посещая различные семинары и конференции, организуемые Новосибирским городским бухгалтерским клубом.

Из всех работников, занятых в бухгалтерии, лишь один имеет среднее специальное образование, все остальные - квалифицированные специалисты с высшим образованием.

В процессе работы бухгалтера используют периодическую литературу, тематические учебно-практические источники, находящиеся в достаточно широко представленной библиотеке по налоговой тематике, а также информационно-поисковую правовую систему «Консультант+».

Должностные права и обязанности специалистов бухгалтерии, прописанные в должностных инструкция, в целом соответствуют статусу работников смежных специальностей. Только главный бухгалтер имеет дополнительные обязанности. Так, им на постоянной основе изучает действующее налоговое законодательство, применяет налоговые льготы при исчислении налогооблагаемой базы, следит за своевременной сдачей налоговой отчетности в ИФНС.

По результатам работы с учетом выполнения предусмотренных специфических должностных обязанностей, бухгалтера премируются за успешное выполнение поставленных задач либо депремируются в случае неприменения законодательно установленных налоговых льгот.

Таким образом, на основе рассмотренных особенностей налоговой стратегии и тактики ООО «Агроторгсервис» можно сделать вывод, что в целом схему взаимодействия структурных подразделений организации в области исчисления и уплаты налогов можно оценить положительно.

**3. Разработка мероприятий по совершенствованию налоговой стратегии и тактики ООО «Агроторгсервис»»**

**3.1 Внедрение налогового планирования как возможность совершенствования налоговой стратегии**

В практической плоскости налоговое планирование – это деятельность, связанная с перманентным генерированием способов налоговой оптимизации предприятия. Результатом этого процесса должен быть налоговый план, направленный на достижение стратегических интересов предприятия, поскольку планирование налогообложения имеет дело не с прошлыми, а с будущими налоговыми обязательствами, т.е. с выполнением финансовых обязанностей, вытекающих из сегодняшних решений.

Иными словами, налоговое планирование в ООО «Агроторгсервис» должно начинаться с определения стратегических целей предприятия. Эти цели формируют потребность в принятии тех или иных управленческих решений. В соответствии с ними строится структура предприятия и связи внутри нее.

В свою очередь, система налогового прогнозирования в ООО «Агроторгсервис» должна базироваться на определенной налоговой идеологии.

Налоговая идеология предприятия характеризует систему основополагающих принципов осуществления финансовой деятельности конкретного промышленного предприятия, определяемых его «миссией» и налоговым менталитетом его учредителей и менеджеров.

Основной целью стратегического налогового планирования выступает разработка на основании прогнозов и тенденций развития налоговой системы России, эволюции финансовых рынков таких моделей и вариантов ведения хозяйственных операций субъектами предпринимательства, которые бы в наибольшей мере отвечали поставленным стратегическим целям ООО «Агроторгсервис», с учетом возможных изменений во внешней среде.

Деятельность по стратегическому налоговому планированию требует не только знания современного налогового законодательства, анализа современной рыночной конъюнктуры, но и способности прогнозирования изменений в налоговом законодательстве в весьма отдаленной перспективе, видоизменений и появлений новых экономических институтов, так или иначе способных оказать воздействие на налоговую систему, что, в свою очередь, требует от бухгалтерии ООО «Агроторгсервис», знаний в области юриспруденции, экономики, менеджмента, финансов, понимания экономической сущности налогообложения, изучения основных научных теорий по налогообложению как российских, так и зарубежных исследователей.

Процесс формирования налоговой стратегии ООО «Агроторгсервис» рекомендуется осуществлять по следующим этапам.

1. Определение общего периода формирования налоговой стратегии

Главным условием его определения служит продолжительность периода, принятого для формирования общей стратегии развития предприятия, так как налоговая стратегия носит по отношению к ней подчиненный характер, она не может выходить за пределы этого периода (более короткий период формирования налоговой стратегии допустим).

Важным условием определения периода формирования стратегии ООО «Агроторгсервис» в области налогообложения выступает предсказуемость развития экономики в целом, налоговой политики государства, конъюнктуры тех сегментов финансовых рынков, с которыми связана предстоящая финансовая деятельность предприятия. В условиях нынешнего развития экономики страны этот период не должен быть слишком продолжительным и в среднем должен определяться рамками трех пяти лет.

Условиями определения периода формирования налоговой стратегии предприятия служит также отраслевая принадлежность предприятия, его размер, стадия жизненного цикла и другие.

2. Исследование факторов внешней налоговой среды и налоговой политики государства

Такое исследование предопределяет изучение экономико-правовых условий деятельности предприятия с учетом современного состояния налогового поля и возможного их изменения в предстоящем периоде. Кроме того, исходя из тезиса, что стратегия в области налогообложения – часть финансовой стратегии предприятия, на этом этапе разработки налоговой стратегии анализируется конъюнктура финансового рынка и факторы, ее определяющие. Также разрабатывается прогноз конъюнктуры в разрезе отдельных сегментов этого рынка, связанных с предстоящей деятельностью предприятия в процессе налогового планирования.

3. Формирования стратегических целей деятельности ООО «Агроторгсервис» в области налогового планирования.

Главной целью такой деятельности выступает повышение уровня благосостояния собственников предприятия и максимизация рентабельности производства за счет снижения налоговых расходов. Вместе с тем, эта цель требует определенной конкретизации с учетом задач и особенностей предстоящего развития предприятия.

Система налоговых стратегических целей должна обеспечивать:

* формирование достаточного объема собственных финансовых ресурсов и высокорентабельное использование собственного капитала;
* оптимизацию совокупности налогооблагаемых баз;
* приемлемость уровня налоговых рисков в процессе осуществления предстоящей хозяйственной деятельности и т.п.

Систему стратегических целей в области налогового планирования следует формулировать четко и кратко, отражая каждую из целей в конкретных показателях – целевых стратегических нормативов.

В качестве таких целевых стратегических нормативов по отдельным аспектам налогового планирования ООО «Агроторгсервис» могут быть установлены:

* минимальная доля налоговых отчислений в добавленной стоимости, производимой предприятием;
* среднегодовой темп снижения доли налоговых отчислений;
* процентное распределение переменных и постоянных налоговых издержек предприятия при применении маржинального подхода определения прибыли. К переменным налоговым издержкам относятся все косвенные налоги и часть прямых налогов (в частности, налог на прибыль), к постоянным издержкам относятся все рентные налоги (земельный налог, налог на имущество и т.п.), единый налог на вмененный доход, социальный налог, взимаемые с работников, имеющих повременную оплату труда, и ряд других налогов;
* минимальный уровень денежных активов, обеспечивающий текущую налоговую платежеспособность ООО «Агроторгсервис»;
* предельный уровень налоговых рисков в разрезе основных направлений хозяйственной деятельности предприятия.

4. Конкретизация целевых показателей налоговой стратегии по периодам ее реализации.

В процессе конкретизации целевых показателей налоговой стратегии по периодам ее реализации обеспечивается динамичность представления системы целевых стратегических нормативов налогового планирования., а также их внешняя и внутренняя синхронизация во времени.

Внешняя синхронизация предусматривает согласование во времени реализации разработанных показателей налоговой стратегии с показателями общей и финансовой стратегии ООО «Агроторгсервис», а также с прогнозируемыми изменениями налоговой политики государства.

Внутренняя синхронизация предусматривает согласование во времени всех целевых стратегических нормативов налогового планирования между собой.

5. Разработка налоговой политики по отдельным аспектам деятельности по планированию налоговых отчислений.

Этот этап формирования финансовой стратегии можно считать наиболее ответственным.

Налоговая политика представляет собой форму реализации налоговой идеологии и налоговой стратегии ООО «Агроторгсервис» в разрезе наиболее важных аспектов деятельности в области налогового планирования и на отдельных этапах ее осуществления. В отличие от налоговой стратегии в целом, налоговая политика формируется лишь по конкретным направлениям налогового планирования, требующим обеспечения наиболее эффективного управления для достижения главной стратегической цели этого процесса.

Формирование налоговой политики по отдельным аспектам налогового планирования может носить многоуровневый характер. Так, в рамках политики управления налоговыми отчислениями ООО «Агроторгсервис» могут быть разработаны политика управления косвенными и прямыми налогами. В свою очередь, политика управления косвенными налогами может включать в качестве самостоятельных блоков политику управления отдельными их видами (НДС, акцизы, и др.) и т.п.

6. Разработка системы организационно-экономических и экономико-правовых мероприятий по обеспечению реализации налоговой стратегии

В системе организационно-экономических мероприятий предусматривается формирование в ООО «Агроторгсервис» «центров налоговой ответственности» разных типов, а также определение прав, обязанностей и меры ответственности их руководителей за результаты налогового планирования и кроме того необходимо обеспечить разработку системы стимулирования работников за их вклад в повышение эффективности налогового планирования и т.п.

Среди экономико-правовых мероприятий в области налогового планирования, способных облегчить достижение стратегических целей ООО «Агроторгсервис», можно выделить следующие:

* обзор и прогноз обычаев делового оборота и судебной практики, нормативно-правовой базы и ее изменения в долгосрочном периоде;
* 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 расчетных показателей деятельности организации, прогноз эффективности применяемых мер, оценка риска различных программ действий.

7. Оценка эффективности разработанной налоговой стратегии.

Она выступает заключительным этапом стратегического налогового планирования в ООО «Агроторгсервис» и проводится по следующим основным параметрам:

* согласованность налоговой стратегии предприятия с общей стратегией его развития. В процессе такой оценки выявляется степень согласованности целей, направлений и этапов в реализации этих стратегий;
* согласованность налоговой стратегии предприятия с предполагаемыми изменениями внешней среды. В процессе этой оценки определяется, насколько разработанная налоговая стратегия соответствует прогнозируемому развитию экономики страны, изменениям налоговой политики государства и конъюнктуры финансового рынка в разрезе отдельных ее сегментов;
* внутренняя сбалансированность налоговой стратегии. При проведении такой оценки определяется, насколько согласуются между собой отдельные цели и целевые стратегические нормативы предстоящей деятельности по налоговому планированию; насколько эти цели и нормативы корреспондируют с содержанием налоговой политики по отдельным аспектам налогового планирования; насколько согласованы между собой по направлениям и во времени мероприятия по обеспечению их реализации;
* реализуемость налоговой стратегии. В процессе такой оценки, в первую очередь, рассматриваются потенциальные возможности предприятия в формировании финансовых, интеллектуальных и технико-организационных ресурсов для решения поставленных задач налогового планирования;
* приемлемость уровня рисков, связанных с реализацией налоговой стратегии. В процессе такой оценки необходимо определить, насколько уровень прогнозируемых налоговых рисков, связанных с деятельностью предприятия, обеспечивает достаточное равновесие в процессе его развития и соответствует налоговому менталитету его собственников и ответственных за налогообложение менеджеров. Кроме того, необходимо оценить, насколько уровень этих рисков допустим для финансовой деятельности данного предприятия с позиций возможного размера финансовых потерь (налоговых санкций, пеней за несвоевременную уплату налогов);
* результативность разработанной налоговой стратегии. Оценка результативности налоговой стратегии может быть проведена, прежде всего, на основе прогнозных расчетов финансовых коэффициентов, а также исходя из динамики показателя доли налоговых отчислений в добавленной стоимости.

Наряду с этим могут быть оценены и нематериальные результаты реализации разработанной стратегии:

* рост деловой репутации (гудвилл) предприятия;
* повышение управляемости денежных потоков;
* повышение уровня социальной удовлетворенности прилегающей внешней среды и др.

Перечень налогов, сроки выплат, методы исчисления и применения льгот, мероприятия по налоговой минимизации, основные участники, их роли и положение, аппарат и инструментарий, необходимые для осуществления процедур налоговой оптимизации, финансовые, материальные, технические и человеческие ресурсы закрепляются в сводном документе – налоговом плане, составление которого – третий этап налогового планирования.

Налоговый план – это заранее разработанная система мероприятий оперативного, тактического и стратегического уровней, предусматривающая цели, содержание, сбалансированное взаимодействие ресурсов, объем, методы, последовательность и сроки выполнения намеченных налоговых нововведений.

Налоговый план, с одной стороны, – неотъемлемая часть финансового плана (бюджета) предприятия, он должен содержать, в конечном итоге, график оптимизированных налоговых платежей, которые в финансовом плане признаются расходами организации. Кроме того, налоговый план в определенной мере взаимодействует с планом маркетинга (например, в части предпочтительности маркетинговой экспансии в регионы с наиболее благоприятным режимом налогообложения), капиталовложений и НИОКР.

С другой стороны, налоговый план – это самостоятельный документ, регулирующий управленческую деятельность по оптимизации налоговых изъятий в государственный бюджет с предприятия.

Четвертый этап процедуры налогового планирования – реализация мероприятий, закрепленных в налоговом плане. Этот процесс должен контролироваться по мере выполнения предусмотренных шагов и действий, расхождения между планируемыми и достигнутыми фактическими результатами подлежат обязательному анализу, на основании которого выявляются причины возникших несоответствий, после чего в налоговом плане производятся необходимые корректировки, призванные учесть негативные моменты в будущем.

**3.2 Структурирование информационных потоков с целью совершенствования организационной структуры налоговой стратегии**

Адекватность отнесения запланированных налоговых данных в бюджет достигается не только при помощи использования научно обоснованного и практически апробированного аппарата финансового менеджмента, но и при наличии рационально структурированной циркуляции информационных потоков между участниками процесса бюджетирования и налоговыми плановиками.

При построении организационной структуры налогового планирования необходимо исходить из двойственности данного процесса. С одной стороны, планирование налоговых платежей является составляющей деятельности по финансовому планированию, а значит должно проходить в рамках последней, внутри той организационной структуры, участники которой разрабатывают финансовые планы.

С другой стороны, налоговое планирование призвано не только упорядочить выплату налогов в соответствии с задачами финансового менеджмента, но и оптимизировать их, исходя из предоставленных налоговым законодательством вариативных допущений. В данном случае, помимо применения организационного механизма финансового планирования, необходимо использование прямой помощи юридических, коммерческих, экономических, ревизионных служб предприятия, которые лишь опосредованно участвуют в процессе финансового планирования.

Таким образом, организационная структура налоговой стратегии ООО «Агроторгсервис» должна строится, базируясь на двух принципах: являться неотъемлемой составляющей организационной структуры бюджетного процесса в рамках финансового планирования и использовать навыки, потенциал иных служб предприятия при планировании мероприятий по оптимизации налогового портфеля. Подобным требованиям отвечает проектная организационная структура 3.1

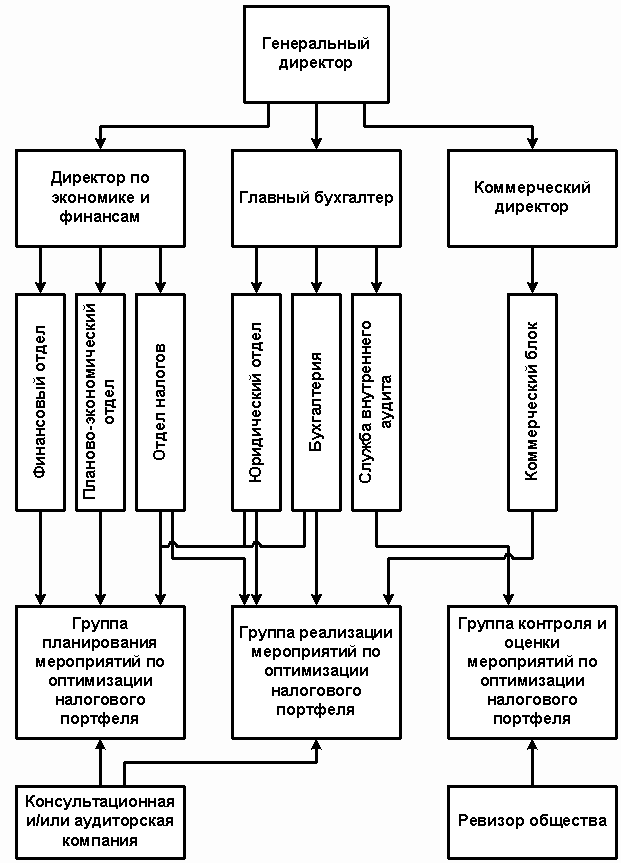


Рис. 3.1. Гипотетическая проектная организационная структура налогового планирования ООО «Агроторгсервис»

Необходимость реорганизации традиционной организационной структуры ООО «Агроторгсервис» связана с быстрым изменением внешней среды и усложнением задач и проектов предприятия.

При этом может складываться ситуация, когда:

* нарушается четкость формулировок целей и задач подразделений;
* появляется дублирование функций в системе управления;
* возникают также ситуации, нерегламентированные инструкциями и требующие творческого подхода.

Выходом из создавшейся ситуации может стать внедрение на предприятии адаптивных организационных структур, предназначенных для того, чтобы компания имела возможность быстро реагировать на изменения внешней среды.

В проектной организационной структуре члены проектной группы (специалисты, собранные для реализации конкретного проекта) подчиняются и руководителю проекта, и руководителям тех функциональных отделов, в которых они работают постоянно. Руководитель проекта обладает широкими полномочиями. Они могут варьироваться в зависимости от объема делегируемых руководителю проекта прав от почти всеобъемлющей линейной власти над всеми деталями проекта до чисто штабных полномочий.

Руководитель проекта несет ответственность за интеграцию всех видов деятельности и ресурсов, относящихся к данному проекту. В его распоряжение передаются материальные и финансовые ресурсы по данному проекту. Руководитель проекта отвечает за планирование проекта, составление графика работ, проверяет ход его выполнения. Применение данной концепции при построении организационной структуры предприятия позволяет максимально использовать дефицитные финансовые и людские ресурсы.

Проектная структура организации налогового планирования позволяет в наиболее полной мере использовать потенциал самых квалифицированных специалистов в своей области деятельности при планировании, реализации и контроле мероприятий по налоговой оптимизации, не выходя вместе с тем за рамки процесса бюджетирования, функционирующего на основе линейно-функционального принципа организации управленческих взаимосвязей. Формирование команды, призванной осуществлять оптимизацию налоговых потоков предприятия, из сотрудников различных служб предприятия, которые одновременно с участием в проекте выполняют свои основные обязанности, помимо всего прочего позволяет устранить негативные моменты, связанные с отсутствием базы информационного обеспечения принимаемых в области налогового планирования управленческих решений, ликвидировать разрывы информационного поля, прослеживающиеся в практической деятельности, установить обратную связь между структурными подразделениями предприятия. Кроме того, проектная структура разрешает безболезненно для симметрии управленческих отношений вводить в состав группы по оптимизации налогового портфеля сторонних консультантов и ревизионную службу предприятия.

В процессе налогового планирования предлагается создание трех независимых налоговых групп, призванных выполнять три основных функции планирования: составление плана, реализация плана и контроль за реализацией плана.

Первая налоговая группа создается по поводу составления плана оптимизационных мероприятий. Группа состоит, во-первых, из специалистов, занятых формированием финансовой (бюджетной) части производственной программы, — экономистов ПЭО, бухгалтеров, финансистов, сотрудников налогового отдела, если такая служба существует, и, во-вторых, из юристов и сторонних консультантов. Привлечение сотрудников финансового блока способствует принятию такого плана мероприятий, оптимизирующих налоговые выплаты, который бы в полной мере соотносился с интересами бюджетного процесса, строился на одних принципиальных положениях с последним; использование навыков юристов и мнения высококвалифицированных сторонних консультантов позволит построить систему мероприятий по оптимизации налогообложения с учетом требований действующего законодательства (юридически чисто и обоснованно) и имеющейся практики применения методов минимизации налогообложения. Руководство группой осуществляет сотрудник планово-экономического отдела, ибо именно ПЭО разрабатывает производственную программу и функционально отвечает за ее правильность и адекватность, а значит, специалист этого подразделения наиболее эффективно сможет координировать работу группы. Результирующие данные выработанного плана мероприятий по оптимизации налогового портфеля накладываются на график налоговых выплат, разрабатываемый ПЭО совместно с бухгалтерией или отделом налогов при его существовании, который, в свою очередь, заносится в бюджет предприятия.

В целях реализации плана мероприятий по оптимизации налогового портфеля собирается вторая группа специалистов, состоящая из сотрудников юридического отдела, бухгалтерской службы, коммерческого блока и отдела налогов. Привлечение сотрудников коммерческого блока (отделов снабжения, продаж, маркетинга, внешнеэкономических связей) вызвано прежде всего тем, что данные специалисты непосредственно участвуют в хозяйственно-договорных отношениях, и следовательно, должны учитывать налоговую специфику в контактах с контрагентами предприятия. Кроме того, здесь необходимо отметить, нежелательность участия в реализации оптимизационных мероприятий третьих лиц, в том числе и тех, которые составляли план этих мероприятий, ибо практическое применение способов оптимизации налогового портфеля подчас, вольно или невольно, выходит за рамки дозволенности действующим законодательством, и значит требует соблюдения определенного уровня конфиденциальности.

Координационное руководство группой реализации мероприятий по оптимизации налогового портфеля осуществляет начальник отдела налогов, либо, при отсутствии в структуре предприятия такой организационной единицы, заместитель главного бухгалтера по налогам. Принимаются решения о практической реализации запланированных оптимизационных мероприятий в связи с наличием вероятности наложения ответственности на руководство предприятия директором по экономике и финансам.

Контроль и оценка эффективности мероприятий по оптимизации налогового портфеля осуществляется службой внутреннего аудита и планово-экономическим отделом совместно с ревизором Общества и сторонним консультантом (Аудитором). Цель группы: обнаружить и обосновать причины расхождений в запланированных и фактических данных, основания невыполнения запланированных оптимизационных мероприятий. Планово-экономическая служба предоставляет данные о фактическом исполнении бюджета, внутренние аудиторы и ревизор оценивают адекватность действующему законодательству и соответствие плановым параметрам мероприятий по оптимизации налогового портфеля. Имеющиеся расхождения докладываются руководству. Консультанты анализируют результаты применения оптимизационных мероприятий и дают заключения об исправлении допущенных просчетов. Руководит группой старший аудитор отдела внутреннего аудита. Выработанные группой рекомендации применяются при дальнейшем планировании мероприятий по оптимизации налогового планирования.

Эффективность контроля и оценки мероприятий по оптимизации налогового портфеля, равно как и результатов реализации запланированных действий, зависит от наличия на предприятии рационально организованного документооборота налогового планирования.

Все действия, предпринимаемые в процессе налогового планирования, требуют документального закрепления, ибо, во-первых, четко оформленный документооборот налогового планирования позволяет осуществлять объективный контроль со стороны руководства предприятия за действиями групп налогового планирования; во-вторых, учитывая весьма большую вероятность судебных разбирательств по результатам применения оптимизационных мероприятий, наличие литерально оформленных отношений по поводу оптимизации налогового портфеля позволяет аргументированно отстаивать свою точку зрения в арбитражных судах; и, в-третьих, документооборот — важная составляющая управления, обеспечивающая стабильность хозяйственно-производственных связей.

Документооборот налогового планирования является неотъемлемой частью централизованного документооборота предприятия. Вся документация налогового планирования должна регистрироваться ответственным секретарем групп налогового планирования либо в секретариате, либо в канцелярии предприятия; а также визироваться сотрудником, осуществляющим руководство налоговой группой (иными работниками руководящего звена). Основные документальные источники, использованные в процессе налогового планирования, сдаются в архив предприятия, где хранятся по функциональным группам налогового планирования согласно действующему налоговому законодательству (от 3-х до 5-ти лет).

Таблица  3.1. Документация, применяемая в процессе планирования налоговых отчислений

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Подразделение исходящего документа | | Подразделение входящего документа | Наименование документа | Общая характеристика документа | |
| Директор по экономике и финансам | | Канцелярия и все отделы группы планирования | Распоряжение о создании группы планирования | Учредительный документ группы планирования мероприятий по оптимизации налогового планирования | |
| ПЭО | | Налоговая группа планирования | Бюджет без учета налогов | Сверстанный бюджет реализации без учета налоговой составляющей его расходной части | |
| Бухгалтерия | | Налоговая группа планирования | Календарь налогоплательщика | График выплаты по каждому налогу в соответствии с требованиями законодательства | |
| Налоговая группа в лице бухгалтера – налоговика (специалиста отдела налогов) | Органы МНС | | Заявление-запрос | | Запрос относительно разрешения вопросов налогообложения, возникающих в практической деятельности и имеющих противоречивые толкования |
| Директор по экономике и финансам | ПЭО, налоговая группа реализации мероприятий | | План мероприятий по оптимизации | | Скорректированный и утвержденный директором по экономике и финансам для исполнения план мероприятий |
| ПЭО | Директор по экономике и финансам | | Бюджет с оптимизированными налогами | | Документ, уже с общехозяйственными параметрами, передается на повторное согласование и окончательное утверждение |
| Юридический отдел | Налоговая группа реализации | | Хозяйственные контракты | | Контракты, составленные с учетом требований гражданского законодательства и планируемых схем взаимодействия с контрагентами |
| Налоговая группа | Коммерческий блок | | Хозяйственные контракты | | Схема юридического оформления предполагаемых хозяйственных отношений в соответствии с принципами оптимизации налогового портфеля |
| Сторонний консультант | Директор по экономике и финансам | | Заключение | | Рекомендации по поводу исправления допущенных просчетов при реализации мероприятий по оптимизации; анализ последствий |

Правильный выбор организационной структуры налоговой стратегии, организация документооборота между ее элементами только создают предпосылки для эффективной работы подразделений налогового планирования. Необходимо укомплектовать эти службы квалифицированными специалистами, правильно распределить между ними обязанности, наделить их необходимыми правами, создать приемлемые условия для работы.

Должностные инструкции специалистов, занятых в процессе налогового планирования, должны содержать, помимо обязательных для административно-управленческого состава, специальные требования, предъявляемые в связи с комплексным характером налоговых отношений, регулирующиеся как нормами налогового, таможенного, гражданского, административного, уголовного права, законодательства о валютном регулировании, пенсионном и социальном обеспечении, так и исходя из их экономического существа, текущего состояния общественных отношений. В частности, должностные инструкции специалистов-налоговиков могут составляться из следующих принципиальных положений.

Помимо создания адекватной сегодняшним экономическим реалиям структуры налогового планирования, определения полномочий и требований к участникам процесса планирования налоговых платежей, для успешной постановки деятельности по планированию налогов необходимо наличие финансовых, материально-технических и интеллектуальных ресурсов, которые формируются при составлении ежегодного налогового плана.

Материально-технические ресурсы, задействованные в процессе налогового планирования, определяются до создания группы планирования мероприятий по оптимизации налогового портфеля, и формируются из двух частей: первая часть состоит из элементов материально-технической базы, находящейся в распоряжении тех подразделений предприятия, сотрудники которых заняты планированием налоговых платежей; вторая часть создается специально в целях функционирования налоговой группы.

Среди всего перечня материально-технических ресурсов, необходимых для успешного осуществления функций налогового планирования, существенное место должны занимать:

* обеспечение налоговой группы современными информационно-вычислительными комплексами, необходимыми для применения статистико-математических методов определения вариантов распределения мероприятий по налоговой оптимизации;
* использование в процессе работы обширного библиотечного фонда, состоящего из нормативной, научной, практической и периодической литературы;
* применение баз данных законодательства РФ, облегчающих поиск необходимой документации нормативно-правового характера.

Финансовая база организации налогового планирования формируется исходя из потребностей в осуществлении мероприятий по налоговой оптимизации. Кроме того, руководство предприятия должно сформировать политику стимулирования работников налогового сектора за достижение положительных результатов процесса налогового планирования.

В целях повышения интеллектуального уровня специалистов системы налогового планирования составляется график участия в тематических семинарах, конференциях, учебных курсах, курсах повышения квалификации, на что отводятся дополнительные финансовые ресурсы. Указанный график также входит в налоговый план предприятия.

Таким образом, налоговый план предприятия должен иметь следующие разделы:

* календарь налогоплательщика по каждому налогу;
* перечень мероприятий по оптимизации налоговых потоков, временные параметры реализации оптимизационных мероприятий, ответственные исполнители, ресурсы и инструментарий, необходимые для реализации указанных мероприятий;
* график налоговых выплат с учетом применения мероприятий по оптимизации налогового портфеля и налоговых льгот по конкретным налогам;
* график повышения квалификации специалистов налоговой сферы;
* иные вопросы.

Заключительным этапом постановки налоговой стратегии на предприятии является организация работы по формированию, ведению и хранению базы данных планово-экономической информации, внесению изменений в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке налоговых данных.

Данная работа состоит, во-первых, в сборе и обработке практического опыта по внедрению тех или иных мероприятий по налоговой оптимизации, формированию банка статей и научных работ по заданной тематике, во-вторых, в анализе с помощью средств вычислительной техники основных индикаторов налогового планирования и принятии на основе этого анализа заключений по формам и методам реформирования системы планирования налоговых отчислений; и, в-третьих, в обработке статистической налоговой информации с использованием прикладных программных продуктов, таких как: Microsoft Excel, Microsoft Access, FoxPro.

Кроме того, для автоматизации процесса бюджетирования могут использоваться пакеты программ бизнес-планирования: MS Project 2000, Expert Project 5, Налоговый вестник, QuickTax HeadStart 1995, Small Business Tax Organizer, TimeLine 5.0 и другие. А также автоматизированные системы ведения бизнес-процесса: 1С-Рарус, Галактика, БЭСТ, RAP3, Scala и т.п. системы.

### Заключение

Методологически построение налоговой стратегии начинается с определения стратегических целей предприятия в области налогообложения.

Далее в соответствии с поставленными стратегическими установками генерируются показатели, позволяющие судить о достижимости и успешности выбранных в качестве стратегических ориентиров нормативов.

Исходя из целевых параметров, строится организационная структура налоговой стратегии. Наиболее подходящей для реализации стратегических целей налогового планирования, как было выявлено в результате исследования, является проектная структура управления налоговыми потоками, ибо она позволяет соединить элементы линейно-функциональной организационной структуры, в рамках которой происходит на практике процесс бюджетирования, и индивидуальный подход при оптимизации налогового портфеля, требующий применения знаний и навыков специалистов различного профиля, начиная с работников финансовой, бухгалтерской, экономической, юридической служб и заканчивая маркетологами и аудиторами.

Успешность построения организационной структуры не в последнюю очередь зависит от наличия отлаженного, рационально организованного документооборота, а также четкого определения должностных обязанностей специалистов, занятых в процессе налогового планирования. Последнему отводится значительное место, ибо конкретизация трудового статуса работников — непременное условие успеха организации любой сферы производственной деятельности.

Распределение должностных обязанностей налоговых специалистов, равно как и корреспонденция связей между подразделениями предприятия по поводу налогового планирования, осуществляется на основе матрицы принятия управленческих решений, пример которой приведен в третьей главе настоящей работе.

Организация налогового планирования требует, помимо всего прочего, наличия определенных ресурсов, финансовых, материально-технических, интеллектуальных, объем и перечень которых применительно к отдельным мероприятиям налоговой стратегии закрепляются в налоговом плане предприятия.

Реализация и контроль закрепленных в налоговом плане мероприятий и показателей производится, в том числе, и с использованием электронно-вычислительной техники и автоматизированных комплексов.

Таким образом, налоговая стратегия предприятии представляет собой комплексный, интеграционный процесс, организация которого должна базироваться на системном подходе, с использованием достижений различных экономических, финансовых и юридических дисциплин.

**Библиографический список**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации части 1 и 2.(в редакции действующей с 1 января 2009 года. ИЦ «Мысль». Новосибирск 2009
2. Анализ и планирование налоговых поступлений: Теория и практика /[А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыгов, В.И. Мишин и др.]; Под ред. Ф.К. Садыгова; ГНИИРНС МНС России. - М.: Изд-во экон.-правовой лит., 2004.- 228, с.
3. Александров И.М. Налоги и налогообложение: учебник: [по направлению 521600 "Экономика" и экон. специальностям] /И.М. Александров. - Изд. 5-е, перераб. и доп.. - М.: Дашков и Ко, 2008.- 317 с.
4. Барулин С.В. Налоги и налогообложение: учебник [по специальности 060400 "Финансы и кредит"] /С.В. Барулин, О.С. Кириллова, Т.В. Муравлева. - М.: Экономистъ, 2008.- 397, с.
5. Боброва А.В. Организация и планирование налогового процесса /А.В. Боброва, Н.Я. Головецкий; Моск. акад. экономики и права. - М.: Экзамен, 2007.- 318, с.
6. Гарипова З.Л. Налоговый выбор в системе внутрифирменного планирования предприятия /З.Л. Гарипова, Е.Л. Вершинина. - Ульяновск: Средневолж. науч. центр, 2004.- 168 с.
7. Гудков Ф.А. Вексельные схемы минимизации налогообложения /Ф.А. Гудков. - 2-е изд.. - М.: МЦФЭР, 2008.- 254, с.
8. Демчук И.Н. Демчук И.Н. Налоговая система в России. - Новосибирск  
   Кн. 4: Формирование стратегии устойчивого развития потребительской кооперации: теоретические аспекты. - 2004.- 215, с.
9. Дадашев А.З. Налоговое планирование в организации: (Учеб.-практ. пособие) /А.З. Дадашев, Л.С. Кирина; М-во Рос. Федерации по налогам и сборам, Всерос. гос. налоговая акад. - М.: Кн. мир, 2004.- 167, с.
10. Джаарбеков С.М. Методы и схемы оптимизации налогообложения /С.М. Джаарбеков. - 3-е изд.. - М.: Междунар. центр финансово-экон. развития, 2007.- 814, с.
11. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования /Е.Н. Евстигнеев. - СПб.: Питер, 2004.- 284 с.
12. Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования: (На примере групп предприятий):Учеб. пособие /С.В. Жестков; Под ред. С.Г. Пепеляева; Акад. правовой ун-т. - М.: МЗ-пресс, 2002.- 141 с.
13. Кузнецов Н.Г. Налоговое администрирование: теория и стратегия /Кузнецов Н.Г., Корсун Т.И., Александрова И.Ю.; Рост. гос. экон. ун-т. - Ростов н/Д: РГЭУ, 2002.- 119 с.
14. Климова М.А. Налоговое планирование: приемы и правовое обеспечение /М.А. Климова. - М.: Налоговый вестн., 2007.- 271 с.
15. Катаев В.И. Налоговое планирование: учеб.-метод. комплекс /В.И. Катаев. - Ульяновск, 2004.- 354 с.
16. Лускатова О.В. Налоговое планирование: учеб. пособие /О.В. Лускатова. - Норильск, 2008.- 214 с.
17. Лукаш Ю.А. Оптимизация налогов. Методы и схемы: все возможности закон. экономии /Ю.А. Лукаш. - М.: ГроссМедиа, 2007.- 414 с.
18. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: учебник: [по специальностям 060400 "Финансы и кредит", 060500 "Бухгалт. учет, анализ и аудит", 060600 "Мировая экономика"] /Н.В. Миляков; Акад. бюджета и казначейства М-ва финансов Рос. Федерации. - 5-е изд.. - М.: ИНФРА-М, 2008.- 507, с.
19. Овчинникова И.В. Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы для организаций с общей системой налогообложения: учеб. пособие для вузов /И.В. Овчинникова. - Хабаровск, 2008.- 54 с.
20. Налоговая оптимизация. Принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: с учетом ч. 1 и ч. 2 Налогового кодекса РФ /[Брызгалин А.В. и др.]. - Изд. 2-е, перераб. и доп.. - Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2007.- 303 с.
21. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 2007. 479 с.
22. Сергеева Т.Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения: практ. пособие /Т.Ю. Сергеева. - М.: Экзамен, 2008.- 175 с.
23. Тихонов Д.Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков /Д. Тихонов, Л. Липник. - М.: Альпина бизнес букс, 2004.- 250, с.
24. Титаева А.В. Налоговое планирование и экономическая безопасность организации /А.В. Титаева, Ю.Н. Ледакова. - М.: журн. "Налоговый вестн.", 2007.- 287 с.
25. Трошин А.В. Налоговое бремя и его экономическое воздействие на хозяйствующих субъектов /Трошин А.В. - М.: ПАИМС, 2001.- 54 с.
26. Шевцов В.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб. пособие /В.В. Шевцов. - Краснодар, 2004.- 54 с.

1. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 2007. 479 с. [↑](#footnote-ref-1)