**Оглавление**

Введение

1. Общетеоретическая характеристика специальных налоговых режимов

1.1 Понятие и роль налоговых режимов в налоговой политике Российской Федерации

1.2 Условия применения УСН

1.3 Налоговый учет и отчетность при УСН

2. Система налогообложения

2.1 Общая характеристикадеятельности организации

2.2 Анализ налоговой нагрузки и оптимизация налогообложения

Заключение

Список литературы

Приложение

**Введение**

Экономика России на пути к рыночным отношениям развивается чрезвычайно неравномерно, переживая кризисы и потрясения, которые в свою очередь откладывают негативный отпечаток на социально-экономическое развитие нашей страны в целом. Указанные негативные процессы происходили главным образом в связи с отсутствием четкой концепции движения к цивилизованным рыночным отношениям, излишней доверенности к рыночной стихии и уменьшения роли государства в регулировании экономикой. Роль проводимой налоговой реформы в процессах стабилизации российской экономики, создавшейся тенденции экономического роста и социально-экономического развития России трудно переоценить.

Правильно сбалансированная налоговая политика служит главным инструментом государства в решении социально-экономических задач. В этой связи необходимо отметить наметившуюся в последнее время положительную тенденцию, направленную на либерализацию налоговой системы, снижение налогового бремени налогоплательщиков, применение специальных мер налогово-правового регулирования.

В современном финансовом реформировании Российской Федерации важную роль играет преобразование системы налогообложения, особое место в которой занимают специальные налоговые режимы, применяемые в отдельных отраслях экономики и оказывающие значительное влияние на выполнение бюджетных задач государства и финансовое положение субъектов налогообложения. В связи с антикризисными мерами, направленными на снижение общей налоговой нагрузки на экономику, повышается значимость использования потенциала специальных налоговых режимов в качестве инструмента налогового регулирования.

Глава 26.2 НК РФ, определяющая порядок применения УСНО организациями и индивидуальными предпринимателями, вступила в силу с 01.01.2003. Плюсы данного спецрежима очевидны как для тех, кто его уже применяет, так и для тех, кто только принимает решение о переходе на него. Меньший объем налоговой нагрузки и отчетности по сравнению с другими режимами налогообложения — вот основные из них.

Актуальность выбранной темы определяется тем, что упрощенная система налогообложения, как специальный налоговый режим, в настоящее время применяется параллельно со стандартной системой обложения, что позволяет субъектам малого бизнеса самостоятельно выбирать наиболее выгодную и подходящую систему налогообложения.

Целью курсовой работы является исследование теоретических основ специальных налоговых режимов, изучение развития УСН, ее роли в налоговой системе России, отличительных особенностей, а также преимуществ и недостатков.

Исходя из поставленной цели, были определены следующие задачи:

* рассмотреть понятие и роль налоговых режимов в налоговой политике Российской Федерации;
* выявить пути совершенствования налогообложения в рамках специальных налоговых режимов;
* рассмотреть условия применения УСН;
* проанализировать проблемы исчисления и уплаты единого налога;
* рассмотреть налоговый учет и отчетность при УСН;
* проанализировать порядок применения специального режима

Предмет исследования – оценка правильности выбора ООО «ХХХХХХ» применяемой системы налогообложения.

Теоретическая основа исследования: Налоговый кодекс РФ, Федеральные законы и законодательные акты, Постановления Правительства, приказы, письма и методические указания ФНС РФ; учебная литература; материалы периодической печати; отчеты организации.

**1. Общетеоретическая характеристика специальных налоговых режимов**

**1.1 Понятие и роль налоговых режимов в налоговой политике Российской Федерации**

Рассматривая историю развития специальных налоговых режимов, необходимо отметить, что в Российской Федерации с 1996 г. использовалась упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства и с 1998 г. — система налогообложения с применением единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, хотя по налоговому законодательству они не позиционировались как специальные налоговые режимы. Отдельного внимания заслуживают свободные экономические зоны, первая из которых появилась в России в 1991 г., так как в дальнейшем в соответствии с налоговым законодательством РФ они были отнесены к специальным налоговым режимам территориального типа[[1]](#footnote-1).

Впервые понятие «специальный налоговый режим» появилось в первоначальной редакции ст. 18 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в 1999 г. Специальные налоговые режимы определялись как «система мер налогового регулирования», применяемая в случае и в порядке, установленных НК РФ. В дальнейшем эта редакция претерпела изменения, и специальные налоговые режимы стали определяться как «особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени», применяемые в случаях и порядке, установленных Налоговым кодексом РФ и федеральными законами[[2]](#footnote-2).

Несмотря на фактическое использование специальных налоговых режимов в налоговой системе того периода, ст. 18 НК РФ вводилась в действие только со дня признания утратившим силу Закона РФ от 27.12.1991 №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее - Закон РФ № 2118-1). В свою очередь этот закон не содержал положений, касающихся специальных налоговых режимов, и только в 2001 г. в него были внесены соответствующие изменения и дополнения, согласно которым «актами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах могут устанавливаться специальные налоговые режимы (системы налогообложения), вводящие особый порядок исчисления и уплаты налогов», в том числе замена предусмотренной совокупности налогов и сборов одним налогом. Установление и введение в действие специальных налоговых режимов не означало установления и введения новых налогов и сборов. Однако в Законе РФ №2118-1, который был в силе до 2005 г., в числе региональных налогов оставался единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности, что вызвало некоторую неопределенность. Когда в 2005 г. Закон РФ № 2118-1 утратил силу, специальные налоговые режимы стали полностью регулироваться НК РФ. С 2005 г. была введена новая редакция ст. 18 НК РФ, согласно которой «специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов»[[3]](#footnote-3). Это определение не претерпело изменений и применяется в НК РФ до настоящего времени.

Существующее определение специальных налоговых режимов, данное в НК РФ, по мнению В.И. Насыровой[[4]](#footnote-4), не в полной мере отражает признаки действующих специальных налоговых режимов. Наиболее серьезным недостатком этого определения является то, что оно не предусматривает существования единого налога, который является ядром трех из четырех действующих специальных налоговых режимов. Хотя в ст. 12 НК РФ упоминается об установлении специальных налоговых режимов, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ. Эта проблема поднималась ранее в работах других авторов и до сих пор не нашла своего решения[[5]](#footnote-5).

В.И. Насырова отмечает, что в ст. 18 НК РФ предполагается «особый порядок определения элементов налогообложения»[[6]](#footnote-6). В соответствии со ст. 17 НК РФ к элементам налогообложения относятся: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Возникает вопрос о том, какие элементы налогообложения регулируются в особом порядке: федеральные, региональные или местные налоги, установленные ст. 13-15 НК РФ, или единые налоги, уплачиваемые при применении специальных налоговых режимов.

В системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции предусмотрен особый порядок исчисления и уплаты федеральных, региональных и местных налогов. И для этого специального налогового режима определение, данное в НК РФ, вполне подходит. Однако налогоплательщики, применяющие другие специальные налоговые режимы, освобождаются от обязанности по уплате некоторых налогов. Для них предполагается уплата единого сельскохозяйственного налога, налога при упрощенной системе налогообложения и единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, которые в свою очередь не указаны в составе федеральных, региональных и местных налогов в ст. 13-15 НК РФ. То есть, следуя определению, уплата единых налогов является формой освобождения от обязанностей по уплате отдельных налогов и сборов, что, на взгляд В.И. Насыровой, является не совсем корректным[[7]](#footnote-7). Необходимо законодательное закрепление статуса единых налогов, которые используются при построении специальных налоговых режимов, в определении специальных налоговых режимов. Закрепление статуса единых налогов в определении специальных налоговых режимов в ст. 18 НК РФ позволит снять данное противоречие.

Таким образом, недостаточная теоретическая и организационная проработка вопросов сущности специальных налоговых режимов отразилась в нормах налогового законодательства РФ. Наиболее удачным является первое определение специальных налоговых режимов, которое давалось в НК РФ первоначальной редакции.

Специальные налоговые режимы — система мер налогового регулирования. Данное определение наиболее полно отражает экономическую сущность специальных налоговых режимов, так как основная цель их введения заключается в достижении с их помощью более высокого фискального и регулирующего эффекта налогообложения в областях, которые в силу своей специфики нуждаются в дополнительном регулировании. Можно выделить две цели введения и использования специальных налоговых режимов в налоговых системах: финансовую как инструмент налогового регулирования и организационную как упрощение налогового администрирования[[8]](#footnote-8). На практике довольно сложно разграничить реализацию этих целей. Финансовая цель специальных налоговых режимов заключается в налоговом регулировании, так как невозможным является решение тех задач, которые ставятся перед специальными налоговыми режимами, в рамках общей системы налогообложения.

Организационная цель специальных налоговых режимов достигается путем использования в их конструкции единого налога, что позволяет значительно упростить и удешевить процедуры налогового контроля и налогового администрирования.

Важным является определение пропорции приоритета той или иной цели. Если обратиться к практическим аспектам применения специальных налоговых режимов, то можно отнести упрощенную систему налогообложения к специальному режиму с преобладанием цели снижения налоговой нагрузки; систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход — с преобладанием цели упрощения процедур налогового администрирования; систему налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога — с равным приоритетом обеих целей.

Рассматривая специфические особенности специальных налоговых режимов как мер налогового регулирования, нельзя не отметить позитивных и негативных последствий их применения[[9]](#footnote-9).

Позитивное влияние специальных налоговых режимов на экономику характеризуется несколькими факторами:

* снижение налоговой нагрузки на приоритетные сферы (причем возможно регулирование круга налогоплательщиков);
* повышение собираемости налогов в сферах применения специальных налоговых режимов;
* сокращение теневого оборота, упрощение процедур налогового администрирования для налогоплательщиков, повышение инвестиционной активности населения и малого бизнеса и т.д.

Негативные последствия применения специальных налоговых режимов могут быть охарактеризованы такими факторами:

* разукрупнение организаций;
* создание новых схем уклонения от уплаты налогов с использованием специальных налоговых режимов;
* снижение поступлений ЕСН и налога на прибыль в бюджеты;
* подмена видов деятельности более выгодными видами для предпринимателей;
* затруднение для налоговых органов процедур проведения налоговых проверок и т. д.

В последнее время произошли значительные изменения механизмов налогообложения в рамках упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В большей степени они направлены на дальнейшее снижение налоговой нагрузки на малый и средний бизнес. Своевременность и оперативность их принятия несомненны. Однако следует более внимательно анализировать негативные факторы воздействия специальных налоговых режимов на экономику, так как активное использование специальных налоговых режимов в кризисный период может привести к нежелательным последствиям, не оправданным ни с точки зрения потерь бюджетных доходов, ни с точки зрения снижения налоговой нагрузки для конкретных сфер экономики.

С точки зрения формирования доходов бюджетов, наиболее эффективной является упрощенная система налогообложения. Сумма исчисленных налогов в среднем на одного налогоплательщика составляет максимальное значение среди сравниваемых показателей и на 50% превышает среднее значение[[10]](#footnote-10).

Рассматривая подходы, заложенные в основу объединения систем налогообложения, включаемых НК РФ в состав специальных налоговых режимов, надо отметить, что нет единых принципов их объединения. Это следует из сравнения действующих специальных налоговых режимов между собой. Некоторые признаки и элементы налогообложения специальных налоговых режимов в РФ представлены приложении 1.

Анализ данных приложения 1 показывает, что предметы, объекты, источники и даже субъекты специальных налоговых режимов неоднородны. Такая неоднородность позволяет использовать каждый спецрежим как отдельный инструмент налогового регулирования.

**1.2 Условия применения УСН**

УСН предусматривает особый порядок определения элементов налогообложения (объекта, налоговой базы, налоговой ставки и др.), а также освобождает от уплаты ряда налогов.

Сущность упрощенной системы налогообложения и ее привлекательность заключаются в том, что уплата целого ряда налогов заменяется уплатой единого налога. Единый налог рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Одним из преимуществ УСН является ее добровольное применение налогоплательщиками. В абз. 2 п. 1 ст. 346.11 НК РФ прямо закреплено, что переход на УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

Применять УСНО могут далеко не все организации и индивидуальные предприниматели (ИП), а только те, которые удовлетворяют требованиям, перечисленным в ст. 346.12 НК РФ. Следует отметить, что перечень требований к ИП гораздо меньше, чем к организациям.

Ограничений на применение УСН достаточно много, но все их для удобства можно разделить на две группы[[11]](#footnote-11):

* ограничения для перехода на УСН;
* ограничения на дальнейшее применение УСН.

Некоторые из них касаются только организаций (например, ограничение по наличию филиалов и представительств). Но большинство ограничений являются общими и для юридических лиц, и для предпринимателей.

Перечень ограничений для применения УСН является закрытым. Какие-либо иные условия не могут препятствовать использованию данного спецрежима. Например, индивидуальные предприниматели вправе применять УСН, даже если они не являются налоговыми резидентами РФ.

Право перехода на УСН, как и право ее последующего применения, зависит от величины доходов. Они не должны превысить установленный лимит.

У индивидуальных предпринимателей право перехода на УСН не зависит от размера полученных доходов. Для них такого ограничения не установлено.

Согласно п. 2 ст. 346.13 НК РФ, впервые создаваемые организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, вправе подать заявление о переходе на УСН в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель вправе применять УСН с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в соответствующем свидетельстве. Однако перейти на УСН возможно с момента регистрации компании до постановки на налоговый учет[[12]](#footnote-12) и даже не подавая заявление о переходе на УСН с начала деятельности, но подавая декларации по единому налогу в связи с применением УСН, организация и индивидуальный предприниматель не лишаются права применять этот вид налогообложения[[13]](#footnote-13).

В 2009 г. были изменены требования к налогоплательщикам, желающим перейти на УСН и применяющим данную систему налогообложения[[14]](#footnote-14). Теперь организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев года, в котором она подает заявление об этом, ее доходы не превысили 45 млн руб. (ранее - 15 млн руб.). Продолжать применять УСН смогут и налогоплательщики, у которых доход за год не превысил 60 млн руб. (ранее - 20 млн руб.). Согласно новой редакции п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 60 млн руб., он считается утратившим право на применение УСН с начала квартала, когда указанное превышение произошло. Новые предельные размеры доходов будут применяться до 2012 г. включительно. В течение 2013 г. будут применяться предельные размеры доходов, действовавшие в 2009 г. с учетом индексации. Величина предельного размера доходов организации, ограничивающая ее право перейти на УСН, применяется с 1 октября 2012 г. по 31 декабря 2013 г. включительно в размере, который с учетом индексации действовал в 2009 г. Величина предельного размера доходов налогоплательщика, ограничивающая его право на применение УСН, применяется с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно с учетом индексации, в размере, действовавшем в 2009 г. До 2012 г. включительно отменяется также применение коэффициента-дефлятора[[15]](#footnote-15).

Дополнена статья, посвященная применению индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение такой системы налогообложения. При этом допускается дифференциация годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта. Если законом субъекта РФ по какому-либо из видов предпринимательской деятельности, указанных в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не изменен на следующий календарный год, то в этом календарном году при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, действующий в предыдущем году. Если вид предпринимательской деятельности, предусмотренный п. 2 указанной статьи, входит в перечень, установленный п. 2 ст. 346.26 Кодекса, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности умноженную на 30.

Перечисленные меры позволят расширить круг субъектов малого предпринимательства, желающих либо уже имеющих возможность применять УСН, а также реально снизить налоговую нагрузку на данную категорию хозяйствующих субъектов.

Внесены изменения в НК РФ[[16]](#footnote-16), распространяющиеся на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 г. и закрепляющие следующее: патент на право применения УСН выдается на период от одного до 12 месяцев. Ранее патент мог выдаваться на квартал, полугодие, девять месяцев либо год. При этом в п. 6 ст. 346.25.1 НК РФ было сохранено следующее положение: в случае получения патента на более короткий срок (квартал, шесть месяцев, девять месяцев) его стоимость подлежит перерасчету в соответствии с продолжительностью периода, на который он был выдан.

Таким образом, наблюдалось противоречие между вышеуказанными нормами НК РФ, т.к. более коротким сроком в целях получения патента могут являться не только квартал, шесть или девять месяцев, но и любое количество месяцев в пределах одного года. Принятые поправки устраняют данную правовую коллизию. Кроме того, уточнены основания утраты права на применение УСН на основе патента. Налогоплательщик обязан перейти на общий режим налогообложения, если в календарном году, когда он применяет УСН на основе патента, его доходы превысили 60 млн руб., независимо от количества полученных в указанном году патентов. Переход, как и прежде, осуществляется с начала налогового периода, на который был выдан соответствующий патент.

Новым законом[[17]](#footnote-17) устранена правовая коллизия, в частности сокращен перечень оснований для утраты права на применение УСН на основе патента. Согласно внесенной поправке такими основаниями не являются привлечение наемных работников (в т.ч. по договорам гражданско-правового характера) и осуществление на основе патента вида предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе субъекта РФ. Данный Закон распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 г.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев года, когда она подает заявление о переходе на УСН, ее доходы не превысили 60 млн руб. Реальные объемы поступлений в бюджет фирмы определяются в соответствии со ст. 248 НК РФ. Независимо от выбранного объекта налогообложения установлен единый порядок учета доходов при УСН. Согласно ст. 346.15 НК РФ в состав доходов включаются выручка от продажи товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав и внереализационные доходы.

УСН может применяться налогоплательщиками наряду с иными режимами налогообложения. Однако на практике оказывается, что УСН реально совмещать только с ЕНВД[[18]](#footnote-18). Дело в том, что невозможно применять УСН вместе с системой налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, поскольку на УСН не переводятся участники соглашения о разделе продукции.

Несовместима УСН и с ЕСХН в силу прямого указания на это в пп. 13 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Кроме того, УСН не вправе применять организации и предприниматели, которые занимаются игорным бизнесом и платят налог на игорный бизнес.

Также нельзя одновременно работать на УСН и на общей системе налогообложения, поскольку обе они применяются налогоплательщиком в отношении всех видов осуществляемой им деятельности[[19]](#footnote-19).

Таким образом, совмещать УСН возможно только с режимом налогообложения в виде ЕНВД.

Что касается индивидуальных предпринимателей, которые применяют УСН на основании патента и осуществляют несколько видов деятельности, то они могут также совмещать применение патентной УСН с обычной УСН и иными режимами налогообложения - ЕНВД, общим режимом налогообложения[[20]](#footnote-20).

Переход на УСНО предусматривает замену ряда налогов, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства. Исчерпывающий перечень этих налогов приведен в таблице 1.1.

Таблица 1.1. - Налоги, не уплачиваемые при применении УСНО

|  |  |
| --- | --- |
| Субъекты предпринимательской деятельности | Наименование налога, не уплачиваемого при применении УСНО |
| Организации | Налог на прибыль организации. |
|  | Налог на имущество организации. |
|  | Налог на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. |
|  | Налог на доходы физических лиц (в отношении доходов полученных от осуществления предпринимательской деятельности). |
| Индивидуальные предприниматели | Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества), используемого для предпринимательской деятельности). |
|  | Единый социальный налог |
|  | Налог на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. |

Все иные налоги налогоплательщики УСН платят в установленном порядке. Это акцизы, водный, транспортный, земельный и другие налоги.

Например, индивидуальный предприниматель, который применяет УСН, имеет в собственности транспортные средства. Согласно ст. 357 НК РФ он должен исчислять и уплачивать по ним транспортный налог[[21]](#footnote-21)..

Для того, чтобы начать применять упрощенную систему, необходимо соблюсти определенную процедуру, установленную НК РФ[[22]](#footnote-22).

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором он впервые будет применять УСН. Налогоплательщик, который захочет изменить избранный объект налогообложения после подачи заявления о переходе на данный спецрежим, обязан уведомить об этом инспекцию до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые будет применена упрощенная система налогообложения.

Причем объект налогообложения нельзя менять в течение налогового периода. Однако объект налогообложения может меняться ежегодно с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего тому году, в котором он решил изменить объект налогообложения.

Согласно нормам НК РФ не только переход на УСНО, но возврат к иным режимам налогообложения является добровольным. То есть налогоплательщик, решив, что применение данного спецрежима более для него невыгодно, может отказаться от применения УСНО. Для этого необходимо совершить ряд определенных НК РФ действий. Кроме того, поскольку применение УСНО предусмотрено для субъектов малого предпринимательства и расширять сферу действия данного спецрежима не предполагается, не только для перехода на УСНО, но и для его применения необходимо соответствовать определенным критериям[[23]](#footnote-23). В случае если налогоплательщик перестает соответствовать этим критериям, он уже обязан перейти на иной режим налогообложения. При этом надо совершить некоторые процедуры, закрепленные в НК РФ. Таким образом, переход с УСНО на иные режимы налогообложения (чаще всего на общий) можно разделить на добровольный и обязательный.

Согласно п. 1 ст. 346.14 НК РФ в качестве объекта налогообложения могут быть выбраны:

- доходы;

- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Соответственно, при разных объектах налогообложения применяются и разные налоговые ставки:

- доходы - налоговая ставка 6%;

- доходы, уменьшенные на величину расходов, — налоговая ставка 15%. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков (ст. 346.20 НК РФ).

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, предусмотренного п. 3 ст. 346.14 НК РФ: налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. При определении налоговой базы доходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода согласно перечню доходов, включаемых в состав доходов, учитываемых при налогообложении[[24]](#footnote-24).

При этом при определении налоговой базы налогоплательщики, применяющие УСНО с объектом налогообложения «доходы», не вправе уменьшать полученные доходы на какие-либо расходы. Следовательно, налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, все расходы должен производить за счет доходов, остающихся в его распоряжении после уплаты налога в связи с применением упрощенной системы[[25]](#footnote-25).

Ставка налога в данном случае составляет 6%. При этом сумма налога при УСНО (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на ОПС, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

В данном случае налогоплательщик отражает в Книге учета доходов и расходов только суммы полученных доходов, а также соблюдает порядок документального подтверждения доходов. Налоговый учет расходов такие налогоплательщики не ведут[[26]](#footnote-26).

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Перечень доходов, включаемых в состав доходов, учитываемых при налогообложении, приведен в ст. 346.15 НК РФ, перечень расходов - в ст. 346.16 НК РФ. При этом особенностью УСНО является то, что перечень расходов закрытый: учитываются только расходы, прямо поименованные в перечне.

Ставка налога в данном случае составляет 15%. Но с 2009 г. субъектам РФ дано право устанавливать дифференцированные ставки, снижая ставку налога до 5%.

В случае получения убытков за налоговый период или если налоговая база равна нулю, будет иметь место сумма налога к уплате по итогам налогового периода. Для этой ситуации п. 6 ст. 346.18 НК РФ предусмотрен минимальный налог[[27]](#footnote-27). Минимальный налог уплачивается, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. В том же пункте раскрыт механизм исчисления и уплаты данного налога. Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

**1.3 Налоговый учет и отчетность при УСН**

Налогоплательщики УСН обязаны вести налоговый учет своих доходов и расходов в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Для этого они используют специально утвержденные формы учета[[28]](#footnote-28).

С 1 января 2009 г. организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют «обычную» УСН (те, которые не приобретали патент), ведут налоговый учет в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Форма Книги учета доходов и расходов и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н.

Для индивидуальных предпринимателей, работающих на патентной УСН, с 1 января 2009 г. введен отдельный налоговый регистр. Теперь они должны вести Книгу учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента. Форма Книги учета доходов и Порядок ее заполнения также утверждены Приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н.

До 1 января 2009 г. все «упрощенцы» (включая и тех, которые применяли УСН на основе патента) для ведения налогового учета использовали единую форму Книги учета доходов и расходов, утвержденную Приказом Минфина России от 30.12.2005 № 167н. С 2009 г. вести дополнительно такую Книгу не надо. Это прямо закреплено в п. 3 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного тем же Приказом Минфина России и МНС России.

По общему правилу организации, которые перешли на УСН, не обязаны вести бухгалтерский учет, за исключением учета основных средств и нематериальных активов[[29]](#footnote-29).

Но, во-первых, бухучет организации все-таки нужен с практической точки зрения. Он наилучшим образом покажет финансовое положение фирмы и поможет всесторонне оценить результаты ее деятельности.

А во-вторых, в большинстве случаев у организаций, плательщиков УСН возникает необходимость вести бухучет в силу иных законов.

Так, например, бухучет нужно вести акционерным обществам и обществам с ограниченной ответственностью.

Конституционный Суд РФ[[30]](#footnote-30) по существу вопроса указал, что, несмотря на освобождение от обязанности вести бухгалтерский учет, акционерным обществам необходимо составлять бухгалтерскую отчетность по данным об имущественном и финансовом положении, а также по результатам хозяйственной деятельности. Это обеспечивает права акционеров на получение информации о деятельности акционерного общества.

Таким образом, Конституционный Суд РФ фактически подтвердил необходимость ведения бухгалтерского учета акционерными обществами.

Необходимость вести бухгалтерский учет может возникнуть и в других случаях, предусмотренных законом, а также при совмещении УСН и ЕНВД.

Организации, которые применяют УСН, не должны представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы. Это следует из пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ. В нем указано, что отчетность не сдают те организации, которые освобождены от обязанности вести бухучет в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ. Об этом ранее сообщали и налоговые органы[[31]](#footnote-31), хотя у Минфина России противоположная точка зрения.

Между тем налоговики изложенную позицию Минфина России не поддерживают и по-прежнему не требуют от организаций, которые применяют УСН, представлять бухгалтерскую отчетность[[32]](#footnote-32). Ведь освобождение от этой обязанности прямо предусмотрено абз. 2 п. 1 ст. 15, п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ и пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ, которые применяются в совокупности.

Кроме того, Федеральные законы от 26.12.1995 № 208-ФЗ и от 08.02.1998 № 14-ФЗ, включающие нормы о бухгалтерском учете в обществах с ограниченной ответственностью и акционерных обществах, также не требуют представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы.

Надо подчеркнуть, что организации-плательщики УСН не могут быть привлечены к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ и ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ за то, что не сдали бухгалтерскую отчетность. Освобождение не распространяется на организации, которые совмещают УСН и ЕНВД.

Как указывают контролирующие органы, если организация применяет два специальных налоговых режима, один из которых не освобожден от ведения бухучета, то она должна представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в целом по организации[[33]](#footnote-33).

Отметим, что с 1 января 2009 г. налогоплательщикам УСН не нужно подавать расчеты по авансовым платежам по транспортному и земельному налогам за отчетные периоды - I квартал, II квартал, III квартал. Такое правило применяется, только если транспортное средство, земельный участок используется исключительно для ведения предпринимательской деятельности, по которой применяется УСН[[34]](#footnote-34). Однако при этом от уплаты авансовых платежей по данным налогам налогоплательщик УСН не освобождается.

**2. Система налогообложения в ООО «ХХХХХХ»**

**2.1 Общая характеристика деятельности организации**

Полное наименование организации: Общество с ограниченной ответственностью «ХХХХХХ».

Место нахождения компании:

Центр ориентирован на детей от 2 до 14 лет и их родителей, в нем представлен широкий спектр игровых аттракционов: компьютерные симуляторы, батут, горки, автодром, интерактивные игры, детские качалки и пр. Единовременно центр вмещает до 500 детей. Для проведения детских праздников в центре предусмотрено специально оборудованные помещения.

Организация успешно работает на российском рынке с 2005 года.

Основное направление деятельности организации: проведение детских праздников, организация досуга детей вместе с родителями.

Также на территории развлекательного центра находятся семейное кафе и зона для проведения праздников со специальными банкетными комнатами. На площадках центра «ХХХХХХ» регулярно проводятся организованные детские праздники, дни рождения, выпускные и новогодние торжества и другие развлекательные мероприятия.

Огромный выбор игр и развлечений, вкусная еда, а также оригинальный дизайн помещений создают в центре «ХХХХХХ» уникальную атмосферу и делают его идеальным местом для проведения семейного и детского досуга в любое время года.

Чаще всего посетители младшего возраста проявляют интерес к лабиринту в развлекательном центре. Эта зона позволяет, во-первых, родителям оставить детей на час-полтора в безопасном и интересном, насыщенном яркими крупными элементами лабиринте. Во-вторых, детвора не устает в лабиринте, так как все элементы подобраны с учетом необходимости разнообразить деятельность детей (элементы для лазанья, горки, сухой бассейн c шариками, полосы препятствий).

Цель деятельности компании – организация досуга детей, семейного отдыха, предоставление альтернативной формы проведения свободного времени.

Социальную цель проекта компания видит в том, чтобы способствовать решению проблем улучшения морального климата в семье и обществе, а также в создании оптимальных условий для формирования общих интересов, направленных, в том числе, на сплочение семьи.

Задачи, которые ставит перед собой детский центр «ХХХХХХ»:

1. Проведение специальных акций социального значения: спортивные конкурсы, индивидуальные программы для школ, интернатов и детских домов.

2. Организация и проведение общих развлекательных мероприятий для посетителей центра, а также индивидуальных праздников для именинников.

3. Разработка и проведение специальных программ творческого развития детей.

В центре представлены игровые аттракционы для детей разного возраста, детское кафе, организация также предоставляет услуги проведения детского дня рождения (в том числе работа аниматора, фотографа, аквагримера, няни).

Миссия ООО «ХХХХХХ» заключается в том, чтобы обеспечить детям незабываемые впечатления, способствовать физическому и интеллектуальному развитию детей, создать положительный эмоциональный настрой детей и взрослых.

ООО «ХХХХХХ» начало свою деятельность с 23 октября 2005 года. Правовое положение Общества определяется действующим законодательством РФ об обществах с ограниченной ответственностью. Общество в своей деятельности руководствуется Гражданским Кодексом Российской Федерации, Трудовым Кодексом РФ и иными нормативными правовыми актами РФ.

Учредителем OOO «ХХХХХХ» является ООО «Управляющая компания «Кловер-Развлечение»» в лице генерального директора Суроегиной Елены Аркадьевны. Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, исполнять обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Основной целью деятельности Общества является получение прибыли. Уставный капитал ООО «ХХХХХХ» составляет 10 000 рублей.

Организацию ООО «ХХХХХХ» возглавляет директор, который организует всю работу предприятия и несет полную ответственность за его состояние и деятельность перед государством и трудовым коллективом. Директор представляет предприятие во всех учреждениях и организациях, распоряжается имуществом предприятия, заключает договора, издает приказы по предприятию, в соответствии с трудовым законодательством принимает и увольняет работников, применяет меры поощрения и налагает взыскания на работников предприятия, открывает в банках счета предприятия.

В непосредственном подчинении директора находится главный бухгалтер, технический директор, системный администратор, арт. директор, администратор, аниматор, кассиры, операторы игровых залов, технический персонал.

Технический директор обеспечивает техническое оснащение и ремонт всего оборудования (аттракционов, техники и пр.).

Главный бухгалтер выполняет работу по ведению бухгалтерского учета имущества, производит учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на организацию деятельности, реализации продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности; расчеты с поставщиками за предоставленные услуги. А также производит начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в банковские учреждения, заработной платы работником компании.

Арт. директор. Функциональные обязанности: планирование и организация мероприятий для посетителей на территории центра; проведение рекламных и pr-кампаний; создание информационного поля; работа по созданию и распространению рекламной продукции (аудио-видео материалов, печатной и сувенирной продукции); работа со средствами массовой информации.

Администратор. Функциональные обязанности: оформление и контроль заказов на проведение дней рождения; проверка своевременной работы кафе, аниматоров, доставки шаров и оформление ими зала; работа с аниматорами (приглашение на заказы); консультация посетителей по вопросам работы центра (цены, услуги); координация работы операторов игрового зала; контроль чистоты игровых залов, опрятности работников.

Системный администратор обеспечивает бесперебойную работу кассовых терминалов, ПК, серверов, телекоммуникационного оборудования и различного периферийного оборудования (копировальный аппарат, принтеры, сканеры). Осуществляет администрирование и техническую поддержку программного комплекса, применяемого в компании.

Кассир обеспечивает финансовые операции по приему денег за оплату входных билетов, предоставления услуг для посетителей.

Операторы игровых залов контролируют выполнение правил пользования аттракционов посетителями; обеспечивают безопасное и культурное обслуживание посетителей аттракционов.

**2.2 Анализ налоговой нагрузки и оптимизация налогообложения**

Исходные данные для проведенного анализа получены из выписки из книги учета доходов и расходов за 2007 - 2009 гг.

С 2007 г. ООО «ХХХХХХ» ведет налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании Книги учета доходов и расходов.

Книга учёта доходов и расходов состоит из трёх разделов:

1-ый раздел – доходы и расходы;

2-ой раздел – расчет расходов на приобретение основных средств;

3-ий раздел – расчет налоговой базы по единому налогу.

1-ый раздел. В данном разделе ООО «ХХХХХХ» на основании первичных документов отражает суммы осуществленных расходов и суммы полученных доходов.

Доходы и расходы учитываются налогоплательщиком в течение каждого квартала отдельно. По окончанию каждого квартала суммы доходов и расходов полученные в предыдущем отчетном периоде приплюсовываются к данным текущего квартала, т.е. учет осуществляется нарастающим итогом.

2-ой раздел. В этом разделе Книги налогоплательщик учитывает расходы на формирование, как новых основных средств, так и приобретенных до перехода на УСНО. Расходы в этом разделе также в течение каждого квартала учитываются отдельно. Итоговые данные о расходах на формирование основных средств за текущий квартал (а не за налоговый период) переносятся последней записью в раздел 1 Книги.

3-ий раздел. В данном разделе формируется налоговая база нарастающим итогом за каждый отчетный период. Суммы, полученные в этом разделе, являются исходными для составления налоговой декларации.

В Книге учета доходов и расходов в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период. Под первичными документами понимаются оправдательные документы, которыми оформляются хозяйственные операции.

До 2006 г. включительно ООО «ХХХХХХ» применяла общий режим налогообложения.

На основании, поданного в налоговый орган, заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения и полученного уведомления о возможности применения упрощенной системы налогообложение организация с 1 января 2007 г. перешла на упрощенную систему налогообложения.

В качестве объекта налогообложения были приняты доходы, уменьшенные на величину расходов.

К моменту перехода в организации числились основные средства остаточной стоимостью по данным налогового учета 848 742,5 руб. со сроком полезного использования 8 лет.

ООО «ХХХХХХ» учитывает остаточную стоимость основного средства в следующем порядке.

1. Исчисляя налог при УСН за 2007 г., в расходы включено только 50% остаточной стоимости ОС, что составит 424 371,25 руб. (848 742,5 руб. x 50%). Эта сумма учтена в расходах равными долями по 106 092,81 руб.

2. При исчислении УСН налога за 2008 г. ООО «ХХХХХХ» учтено в расходах 30% остаточной стоимости ОС, что составит 254 622,75 руб. (848 742,5 руб. x 30%). Данная сумма учтена в расходах равными долями по 63 655,7 руб. (305 547 руб. / 4) на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2009 г.

3. При расчете налога при УСН за 2009 г. ООО «ХХХХХХ» учтено в расходах 20% остаточной стоимости ОС, что составило 169 748,5 руб. (848 742,5 руб. x 20%). Указанная сумма будет учтена в расходах равными долями по 42 437,1 руб. (203 698 руб. / 4) на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2010 г. Источником доходов организации ООО «ХХХХХХ» в 2007-2008 гг. являлась реализация услуг.

В 2007 г. доход от реализации составил 5 875 042 руб.

Расходы, связанные с обеспечением деятельности организации, составили 4 273 713 руб. (арендные платежи; заработная плата; оплата услуг банка; страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; оплата услуг связи; платежи за загрязнение окружающей среды; списанная на расходы остаточная стоимость основных средств).

В 2008 г. доход от реализации составил 6 712 813 руб.

Величина расходов за год составила 4 208 917 руб. (арендные платежи; заработная плата; страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; оплата услуг банка; услуги связи; платежи за загрязнение окружающей среды; обслуживание охранно-пожарной сигнализации; почтовые расходы; канцелярские товары, списанная на расходы остаточная стоимость основных средств).

В 2009 г. доход от реализации составил 9 873 976 руб.

Величина расходов за год составила 8 213 310 (арендные платежи; заработная плата; страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; оплата услуг банка; услуги связи; техническое обслуживание оргтехники; платежи за загрязнение окружающей среды; обслуживание охранно-пожарной сигнализации, списанная на расходы остаточная стоимость основных средств и т.д.).

Таким образом, налоговая база составляет:

в 2007 г. = 1 601 329 (5 875 042 - 4 273 713).

в 2008 г. = 2 503 896 (6 712 813 - 4 208 917).

в 2009 г. = 1 660 666 (9 873 976 - 8 213 310).

Сумма исчисленного и уплаченного налога исчисляется при ставке 15%: (НБ х 15%/ 100%). Таким образом:

в 2007 г.: 1 601 329 х 15% / 100% = 240 199,35

в 2008 г.; 2 503 896 х 15% / 100%) = 375 584,4

в 2008 г.; 1 660 666 х 15% / 100%) = 249 099,9

Данные представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Структура доходов и расходов, уплаченные налоги ЕСН (руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Доходы | Расходы | Налогооблагаемая база | ЕСН |
| 2007 | 5 875 042 | 4 273 713 | 1 601 329 | 240 199,35 |
| 2008 | 6 712 813 | 4 208 917 | 2 503 896 | 375 584,4 |
| 2009 | 9 873 976 | 8 213 310 | 1 660 666 | 249 099,9 |

Основной характеристикой эффективности деятельности коммерческого предприятия является рентабельность. Показатели рентабельности позволяют оценить прибыль, полученную с каждого рубля средств, вложенных в активы. Рентабельность, являясь конечным результатом деятельности предприятия, создает условия для его расширения, развития, самофинансирования и повышения конкурентоспособности. То есть рентабельность — это важнейший показатель в финансовом анализе деятельности организации. Чем выше показатель рентабельности, тем эффективнее работает организация.

Определим рентабельность основной деятельности ООО «ХХХХХХ». (Нормой считается показатель от 0,08 (8%).

В 2007 г. рентабельность основной деятельности ООО «ХХХХХХ»:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1601328 | х 100% = 27% |  |
| 5875042 |  |

В 2008 г. рентабельность основной деятельности ООО «ХХХХХХ»:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 2503896 | х 100% = 37% |  |
| 6712813 |  |

В 2007 году рентабельность основной деятельности ООО «ХХХХХХ»:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1660666 | х 100% = 17% |  |
| 9873976 |  |

Таким образом, исходя из произведенных расчётов рентабельности, можно сделать следующий вывод: начиная с 2007 г. рентабельность основной деятельности ООО «ХХХХХХ» выше нормативного значения рентабельности, что свидетельствует свидетельствуют об эффективной экономической деятельности Общества за анализируемый период.

При выборе в качестве объекта налогообложения доходов, существует возможность уменьшения суммы единого налога за счет повышения заработной платы работников, а, следовательно, и сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Это, безусловно, способствует повышению уровня социальной защищенности работников, поскольку, как известно, страховые взносы, уплачиваемые в ПФР, идут на финансирование накопительной и страховой частей пенсии каждого работника. Однако повышение заработной платы работников будет приводить к увеличению сумм налога на доходы физических лиц, подлежащих уплате в бюджет, которые не принимаются к вычету при расчете единого налога по УСН. Таким образом, будут возникать дополнительные расходы по уплате НДФЛ, которые, впрочем, будут возмещены работнику в случае, если он пользуется правом на социальные или имущественные вычеты в соответствии со статьями 219 и 220 НК РФ (при оплате обучения, лечения, покупке-продаже жилья и пр.).

Еще один плюс выбора в качестве объекта налогообложения доходов – простота расчета налогооблагаемой базы, отсутствие ведения учета расходов, а, следовательно, и ошибок во включении тех или иных видов расходов в налогооблагаемую базу.

Ставка налога зависит от выбранного объекта налогообложения: 15%, если в качестве объекта выбраны доходы минус расходы, и 6% при объекте налогообложения «доходы».

Во втором случае сумму налога можно уменьшить на страховые взносы, уплаченные в Пенсионный фонд, а также на выплаченные работникам пособия по временной нетрудоспособности - в пределах 50% единого налога либо авансовых платежей по нему, исчисленных за налоговый (отчетный) период.

Рассмотрим выгодность применения для ООО «ХХХХХХ» упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы-расходы» в сравнении с объектом «доходы».

Таблица 2.2 — Налоговая нагрузка при различных объектах налогообложения (руб.)

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Объект налогообложения при УСН |
| доходы | доходы, уменьшенные на величину расходов |
| 2007 | 2008 | 2009 | 2007 | 2008 | 2009 |
| Доходы | 5 875 042 | 6 712 813 | 9 873 976 | 5 875 042 | 6 712 813 | 9 873 976 |
| Расходы | 4 273 713 | 4 208 917 | 8 213 310 | 4 273 713 | 4 208 917 | 8 213 310 |
| Налогооблагаемая база | 5 875 042 | 6 712 813 | 9 873 976 | 1 601 329 | 2 503 896 | 1 660 666 |
| Ставка налогообложения | 6% | 15% |
| Сумма налога к уплате | 176 251 | 201 384,4 | 296 219 | 240 199,35 | 375 584,4 | 249 099,9 |

Из данных таблицы 2.2 видно, что при применении системы налогообложения в ООО «ХХХХХХ» по объекту «доходы» в 2007 и 2008 г. заплачено было бы меньше, чем при применении объекта «доходы, уменьшенные на величину расходов» и только в 2009 г. сумма уплаченного налога меньше, чем было бы при объекте «доходы». При этом объект налогообложения может меняться ежегодно, независимо от продолжительности применения УСН, если успеть подать заявление до 20 декабря 2008 г.

Поскольку ООО «ХХХХХХ» в 2008 г. не успела подать заявление в ИФНС до указанной даты, то они остаются на объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

ООО «ХХХХХХ» должно стремиться к максимальному формированию затратной части, сводя налоговую нагрузку к минимуму, вплоть до уплаты минимального налога.

Для субъектов хозяйственной деятельности эффективная оптимизация налогообложения так же важна, как и производственная стратегия, что обусловлено не только возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и перспективами стабильной работы организации. В период экономического кризиса эта проблема становится еще актуальнее из-за недостатка банковских финансовых ресурсов, трудности получения заемных средств и, следовательно, необходимости бизнеса опираться в основном только на свои ресурсы.

Например, с 2009 года изменился порядок признания материальных расходов в части затрат на приобретения сырья и материалов. В 2008 г. эти ресурсы учитывались в составе расходов по мере их списания в производство. С 2009 г. это дополнительное требование утрачивает силу, и остаются только два условия: оприходование и оплата ТМЦ. То есть можно будет создать значительные складские запасы в конце 2009 года, уменьшив соответствующую налоговую базу, а потреблять их, в том числе, и в следующем году.

Какой объект налогообложения будет оптимальным, зависит от множества факторов:

Во-первых, от вида деятельности, которую ведет налогоплательщик, от ее специфики. Для налогоплательщиков, для которых основную долю затрат составляют материальные расходы (сфера производства, торговля, транспортные услуги и т.д.), налоговое бремя не увеличится, т.к. рентабельность таких предприятия в основном ниже 40% и доля выплат на социальные нужды в доходе не велика т.е. для таких налогоплательщиков оптимален вариант «доходы-расходы». А для налогоплательщиков, для которых основную долю затрат составляет заработная плата, а следовательно велика доля выплат на социальные нужды в доходе, которые уменьшают величину налога при применении варианта «доходы», налоговое бремя может увеличится. Таким образом, если расходы сопоставимы с доходами, целесообразно остановиться на доходах за вычетом расходов, если же расходы невелики, выгоднее другой вариант.

Во-вторых, от квалификации бухгалтера, т.к. учитывать расходы сложнее, поэтому если бухгалтера нет, то лучше выбрать объектом доходы. Кроме того, при объекте доходы вести налоговый учет можно даже вручную, а при объекте доходы минус расходы обычно требуется специальная компьютерная программа.

В-третьих, нужно выяснить, какие именно расходы ожидаются и упомянуты ли они в перечне из пункта 1 статьи 346.16 НК РФ. Ведь может оказаться, что расходов много, а учесть их не получится. Тогда экономнее платить налог с доходов.

В-четвертых, от того, какая ставка по единому налогу будет введена для данного налогоплательщика законом субъектом РФ.

Также приобретенные объекты основных средств выгоднее разделить на части. Если составные части объекта стоят не более 20 000 руб., их выгоднее учесть раздельно. Такое малоценное имущество включается в соответствии с ПБУ 6/01 в состав материально-производственных запасов.

Таким образом, рассмотрев примеры минимизации налогообложения упрощенного режима налогообложения, можно сделать вывод о том, что в настоящее время в целях поддержки бизнеса, повышения эффективности его функционирования, а также обеспечения рыночной конкурентоспособности законодательные нормативные акты в сфере налогообложения предоставляют организациям широкий спектр возможностей. Задача руководства предприятия и бухгалтерской службы заключается в изучении этих возможностей и обеспечении их практической реализации в процессе осуществления своей деятельности.

**Заключение**

В данной работе рассмотрены вопросы, связанные с применением малыми предприятиями и индивидуальными предпринимателями специальных налоговых режимов, а также проанализирована методика выбора наиболее оптимального варианта налогообложения для ООО «ХХХХХХ».

В работе рассмотрена общетеоретическая характеристика специальных налоговых режимов: понятие, роль в налоговой политике Российской Федерации, условия применения УСН, налоговый учет и отчетность при УСН. Анализ литературных источников показал, что исследователи в своих работах исходят только из юридического понимания этого термина, приведенного в НК РФ. Определение экономической сути специального налогового режима остается не раскрытым. Сформулированы характерные черты специального налогового режима и его понятие согласно Налоговому кодексу РФ.

Безусловно, УСН и ЕНВД обладает рядом преимущество по сравнению с общим режимом. Так, например, ряд налогов заменяются единым налогом с сохранением обязанности выплат страховых взносов в пенсионный фонд и оплаты больничных листов в предусмотренном порядке. Данное обстоятельство значительно упрощает ведения налогового учета и сдачи налоговой отчетности, так как обязанность вести налоговый учет и сдачу налоговой отчетности по каждому, указанному выше, налогу в отдельности заменяется необходимостью проведения указанных мероприятий только в отношении одного налога. Немаловажным фактом является упрощение бухгалтерского учета для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы. Данное упрощение заключается в том, что отпадает необходимость ведения бухгалтерского учета и заменой его ведением Книги учета доходов и расходов, в которой порядок ведения бухгалтерских записей максимально упрощен.

Значительно снижаются риски по уплате в бюджет налоговых санкций, предусмотренных частью первой НК РФ. Даже если бухгалтером будет допущена ошибка, нарушение коснется только одного налога – единого налога, уплачиваемого по результатам хозяйственной деятельности.

Одна из положительных сторон УСНО проявляется в возможности переноса полученных убытков на последующие налоговые периоды.

Также одним из плюсов УСНО можно выделить ускоренное списание расходов на приобретение объектов основных средств. Однако, в правилах учета расходов на приобретение объектов основных средств есть и один недостаток, а именно необходимость уплаты дополнительной суммы налога и пени в случае продажи объекта основных средств ранее установленного срока.

Во второй главе курсовой работы проведен анализ действующей практики применения упрощенной системы налогообложения на примере ООО «ХХХХХХ». Основным видом деятельности предприятия является оказание услуг, что дает ООО «ХХХХХХ» право применять упрощенную систему налогообложения.

Предприятие применяет УСН в соответствии с гл. 26.2 НК РФ. При этом, в качеств объекта налогообложения при исчислении единого налога, используется показатель «доходы, уменьшенные на величину расходов». Расчеты показали, что выгоднее было бы использовать в качестве объекта налогообложения показатель «доходы».

Нами была предложена методика оптимизации применения УСН. Первое, что необходимо выяснить правильность выбора объекта налогообложения. Как видно из проведенного анализа оптимальным вариантом является объект налогообложения доходы, при этом объекте налогообложении налоговая нагрузка снижается. Поскольку ООО «ХХХХХХ» избрала объект «доходы, уменьшенные на величину расходов», то должно стремиться к максимальному формированию затратной части, сводя налоговую нагрузку к минимуму.

На основании проведенной работы можно сделать вывод, что УСНО является льготным режимом налогообложения, который значительно упрощает работу налогоплательщиков, одновременно уменьшая налоговое бремя, что способствует развитию среднего и малого бизнеса, уровень развития которого определяет уровень развития экономики страны в целом.

**Список литературы**

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Федеральный Закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ. В ред. Федеральных законов от 18.07.2009 № 181-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Федеральный Закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. В ред. Федеральных законов от 09.03.2010 № 20-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть II. Федеральный Закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. В ред. Федеральных законов от 05.04.2010 № 41-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
4. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 №2118-1. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
5. Федеральный закон «О внесении изменений в ст. 346.25.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 19.07.2009 № 201-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
6. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 19.07.2009 № 204-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
7. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
8. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
9. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.03.2009 № А33-1275/08-Ф02-874/09 - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
10. Постановление ФАС Московского округа от 26.01.2009 № КА-А40/13273-08 - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
11. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.10.2008 № А13-9829/2007. - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
12. Постановление ФАС Уральского округа от 05.02.2009 № Ф09-172/09-С3 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 19.06.2009 № ВАС-6770/09) - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
13. Постановление ФАС Уральского округа от 15.01.2008 № Ф09-11165/07-С3 - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
14. Письмо Минфина России от 04.04.2007 № 03-11-04/2/91 - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
15. Письмо Минфина России от 23.12.2009 № 03-11-09/413. // [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
16. Письмо УФНС по г. Москве от 25.01.2008 № 18-12/3/005988 - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
17. Письмо ФНС России от 15.07.2009 № ШС-22-3/566@ - [Электр. ресурс] Режим доступа: БД Консультант Плюс.
18. Закон Приморского края «Об упрощенной системе налогообложения на основе патента для индивидуальных предпринимателей в Приморском крае» от 2 ноября 2005 г. № 292-КЗ. В ред. от 12.10. 2009. № 501-КЗ.
19. Доходы и расходы при упрощенной системе налогообложения. / Под редакцией И.А.Феоктистова. Изд. 8-е, перераб. и доп. – М.: ГроссМедиа, 2010. – 108 с.
20. Дрожжина, И.А. Варианты оптимизации единого налога при применении упрощенной системы налогообложения // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании, 2008.- № 3. – С.50-56.
21. Дрожжина, И.А. Порядок и условия перехода на упрощенную систему налогообложения и условия прекращения ее применения // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2009. - №6. – С. 16-20.
22. Зайцев, М.П. Ограничения для применения УСН: последние изменения в НК РФ // Налоговый вестник. – 2009. - №10-11.
23. Зобова, Е.П. Минимальный налог: проблемы исчисления и уплаты // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2009. - №12. – С. 16-21.
24. Костанян, Р.К. Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. - №7. – С. 22-27.
25. Лермонтов, Ю. Оптимизация налогообложения: рекомендации по исчислению и уплате налогов. – М.: Налоговый вестник, 2008. - 352 с.
26. Лермонтов, Ю. Специальные налоговые режимы // Аудит и налогообло-жение. – 2008. - № 9-10.
27. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. / Сердюков, А.Э. Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. - СПб.: Питер, 2005. – 460 с.
28. Насырова, В.И. Теоретические и практические аспекты специальных налоговых режимов Российской Федерации // Финансы и кредит. - 2010. - №4. - С. 22-31.
29. Подкопаев, М.В. Совмещение УСНО и ЕНВД – что говорят чиновники // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2010. - №3. С. 42-46.
30. **Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2010 года. – М.: КонсультантПлюс, 2009.**
31. Практическое пособие по УСН. – М: КонсультантПлюс,2010 – 110 с.
32. Сашичев, В.В. Малый бизнес: новые законодательные меры по снижению налоговой и административной нагрузки // Налоговая политика и практика. – 2009. - №8. – С.10-14.
33. Семенихин, В.В. Упрощенная система налогообложения. / В.В. Семенихин – М.: Налоговый вестник, 2009. – 96 с.
34. Скрипниченко, В.А. Налоги и налогообложение / В.А. Скрипниченко. – СПб.: Питер. – 2008 – 492 с.
35. Толмачев, И.А. Справочник по специальным налоговым режимам. / И.А. Толмачев. – М.: ГроссМедиа, 2008. – 312 с.
36. Управление ФНС России по Приморскому краю. [Электр. ресурс] Режим доступа: http://www.nalog.ru/index.php?topic=budjet
37. Упрощенная система налогообложения. / Под общей редакцией Ю.А. Васильева. – М.: Аюдар Пресс, 2009. – 214 с.
38. УСН: новые правила перехода и применения // Российский налоговый курьер. - 2009. - №18. - С. 50-56.
39. Филина, Ф.Н. Годовой отчет «Упрощенка». / Ф.Н. Филина.– М.: ГроссМедиа, 2009. – 136 с.
40. Шацило, Г.В. О роли единого налога в специальных налоговых режимах // Финансы. - 2007. - №8. - С. 37-41.
41. Ялбулганов, А.А. Специальные налоговые режимы / А. А. Ялбулганов. – М.: Ось-89, 2009 – 128 с.

**Приложение 1**

Сравнительная характеристика специальных налоговых режимов в России

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Упрощенная система налогообложения | Система налогообложения в виде ЕНВД | Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей | Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции |
| Признаки спецрежимов |
| Добровольность применение | + | - | + | - |
| Дополнительное правовое регулирование на уровне субъекта Федерации или местном уровне | + | + | + | + |
| Возможность добровольного отказа от режима без негативных последствий | - | - | - | - |
| Единый налог как ядро спецрежима | + | + | + | - |
| Элементы налогообложения спецрежимов |
| Дополнительные льготы внутри режима | + | - | + | - |
| Предмет налога / налогообложения | Доход | Вид деятельности | Доход | Соглашение о разделе продукции |
| Объект | Доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов | Вмененный доход | Доходы, уменьшенные на величину расходов | По видам налогов |
| Источник налогообложения | Доход или чистый доход | Доход | Чистый доход | По видам налогов |
| Субъект | Организации, индивидуальные предприниматели | Организации, индивидуальные предприниматели, занятые определенными видами деятельности | Организации, индивидуальные предприниматели - сельходпроизводители | Юридическое лицо, объединение юр. лиц – инвесторы соглашений о разделе продукции |

1. Лермонтов, Ю. Специальные налоговые режимы // Аудит и налогообложение. – 2008. - № 9. – С. 28. [↑](#footnote-ref-1)
2. Костанян, Р.К. Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. - №7. – С. 22. [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Федеральный Закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. В ред. Федеральных законов от 09.03.2010 № 20-ФЗ. - [Электр. ресурс] Режим доступа: Компьютерная сеть ИМБ.- БД Консультант Плюс. [↑](#footnote-ref-3)
4. **Насырова, В.И. Теоретические и практические аспекты специальных налоговых режимов Российской Федерации // Финансы и кредит. - 2010. - №4. - С. 22.** [↑](#footnote-ref-4)
5. Иванова, В.Н. О возможности юридической оптимизации налоговой составляющей специальных налоговых режимов // Финансовое право. - 2007. - № 11; Шацило, Г.В. О роли единого налога в специальных налоговых режимах // Финансы. - 2007. - №8. [↑](#footnote-ref-5)
6. **Насырова, В.И. Указ. статья. - С. 24.** [↑](#footnote-ref-6)
7. Там же. С. 25. [↑](#footnote-ref-7)
8. Ялбулганов, А.А. Специальные налоговые режимы / А. А. Ялбулганов. – М.: Ось-89, 2009. – С. 47. [↑](#footnote-ref-8)
9. Костанян, Р.К. Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. - №7. – С. 25. [↑](#footnote-ref-9)
10. Семенихин, В.В. Упрощенная система налогообложения. / В.В. Семенихин – М.: Налоговый вестник, 2009. [↑](#footnote-ref-10)
11. Зайцев, М.П. Ограничения для применения УСН: последние изменения в НК РФ // Налоговый вестник. – 2009. - №10. – С. 35. [↑](#footnote-ref-11)
12. Постановление ФАС Московского округа от 26.01.2009 № КА-А40/13273-08 [↑](#footnote-ref-12)
13. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.03.2009 № А33-1275/08-Ф02-874/09 [↑](#footnote-ref-13)
14. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 19.07.2009 № 204-ФЗ. [↑](#footnote-ref-14)
15. **Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2010 года. – М.: КонсультантПлюс, 2009.** [↑](#footnote-ref-15)
16. Федеральный закон от «О внесении изменений в статью 346.25.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»19.07.2009 № 201-ФЗ. [↑](#footnote-ref-16)
17. Федеральный закон «О внесении изменения в статью 346.25.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 17.07.2009 № 165-ФЗ. [↑](#footnote-ref-17)
18. **Подкопаев, М.В. Совмещение УСНО и ЕНВД – что говорят чиновники // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2010. - №3. С. 42.** [↑](#footnote-ref-18)
19. Определение Конституционного Суда РФ в от 16.10.2007 № 667-О-О.; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.10.2008 № А13-9829/2007 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 15.01.2009 № ВАС-17149/08); Постановление ФАС Уральского округа от 05.02.2009 № Ф09-172/09-С3 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 19.06.2009 № ВАС-6770/09) [↑](#footnote-ref-19)
20. Письма Минфина России от 20.02.2009 № 03-11-11/25, УФНС России по г. Москве от 21.08.2009 № 20-14/2/087507@). [↑](#footnote-ref-20)
21. Письмо Минфина России от 23.12.2009 № 03-11-09/413. [↑](#footnote-ref-21)
22. УСН: новые правила перехода и применения // Российский налоговый курьер. - 2009. - №18. - С. 50 [↑](#footnote-ref-22)
23. Зайцев, М.П. Ограничения для применения УСН: последние изменения в НК РФ // Налоговый вестник. – 2009. - №11. – С. 42. [↑](#footnote-ref-23)
24. Дрожжина, И.А. Порядок и условия перехода на упрощенную систему налогообложения и условия прекращения ее применения // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2009. - №6. – С. 18. [↑](#footnote-ref-24)
25. Письмо УФНС по г. Москве от 25.01.2008 № 18-12/3/005988 [↑](#footnote-ref-25)
26. Письмо Минфина России от 04.04.2007 N 03-11-04/2/91 [↑](#footnote-ref-26)
27. Зобова, Е.П. Минимальный налог: проблемы исчисления и уплаты // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2009. - №12. – С. 16. [↑](#footnote-ref-27)
28. Филина, Ф.Н. Годовой отчет «Упрощенка». / Ф.Н. Филина.– М.: ГроссМедиа, 2009. – С. 14. [↑](#footnote-ref-28)
29. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ. [↑](#footnote-ref-29)
30. Определение Конституционного Суда РФ от 13.06.2006 № 319-О. [↑](#footnote-ref-30)
31. Письмо УФНС России по г. Москве от 12.12.2007 № 18-11/118639@). [↑](#footnote-ref-31)
32. Письмо ФНС России от 15.07.2009 N ШС-22-3/566@) [↑](#footnote-ref-32)
33. Письма Минфина России от 20.05.2008 № 03-11-04/3/251, от 19.03.2007 № 03-11-04/3/70, от 31.10.2006 № 03-11-04/2/230, УФНС России по г. Москве от 06.06.2007 № 18-11/3/052731@); Постановление ФАС Уральского округа от 15.01.2008 № Ф09-11165/07-С3; Постановление ФАС Северо-Западного округа в от 12.12.2007 № А44-1375/2007. [↑](#footnote-ref-33)
34. Письма Минфина России от 29.04.2009 № 03-05-05-04/03, от 06.04.2009 № 03-11-09/123. [↑](#footnote-ref-34)