

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский государственный профессионально-
педагогический университет»
Институт гуманитарного и социально-экономического образования
Кафедра экономики

К защите допускаю:
Зав. кафедрой _____
_____ А.Г.Мокронос
«___» _____ 20__ г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Бухгалтерский учет расчетов предприятия с бюджетом по налогам и сборам

Исполнитель:
студент группы БУА-411 _____ В.В.Чарчан
подпись

Руководитель:
Старший преподаватель _____ С.Л.Логинова
подпись

Нормоконтролер:
Старший преподаватель _____ А.В.Фетисова
подпись

Екатеринбург 2017

Содержание

1. Правовое и теоретическое обоснование организации бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам.....	10
1.1. Нормативное обоснование бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам.....	10
1.2. Основы организации бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам.....	13
1.3. Анализ основных направлений оптимизации налогообложения юридических лиц.....	32
2. Организация бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам ООО «Таинственный остров».....	41
2.1. Организационная и финансово-экономическая характеристика предприятия	41
2.2. Анализ финансового состояния ООО «Таинственный остров»	48
2.3. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам в ООО «Таинственный остров».....	53
3. Основные направления по совершенствованию организации бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам ООО «Таинственный остров».....	58
3.1. Основные направления совершенствования организации бухгалтерского учета на предприятии	58
3.2. Оптимизация системы налогообложения на предприятии	63
Заключение	68
Список использованных источников	71
Приложения	74

Введение

Организация бухгалтерского учета это совокупность требований и составляющих построения учетного процесса с установкой на получение достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия и исполнения контроля за целесообразным использованием ресурсов. Ключевыми элементами системы организации бухгалтерского учета являются План счетов бухгалтерского учета, инвентаризация, бухгалтерская отчетность, первичный учет и документооборот, формы бухгалтерского учета. Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета на предприятии большое значение имеет разработка плана его организации. При выборе формы учета организации обязаны руководствоваться указаниями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы предприятия, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

Несомненно, проблема грамотного ведения учета расчетов предприятия с бюджетом по налогам и сборам наиболее актуальна для российских предприятий. Несвоевременная уплата налогов в бюджет влечет за собой штрафные санкции. Она превращает погашение долговых обязательств в неуправляемую ситуацию: растет сама сумма налогового обязательства, растут и суммы пеней и штрафов. Наблюдать за корректностью исчисления и уплаты налогов обязан бухгалтер предприятия, поэтому важна грамотная правовая и экономическая организация учета расчетов предприятия с бюджетом по налогам и сборам.

Действенная оптимизация налогообложения так же необходима, как и производственная или рекламная стратегия, что обусловлено не только вероятностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и обеспечением общей безопасности как самого предприятия, так и его должностных лиц. Осуществлять законные операции с наименьшими

налоговыми потерями позволяет выработка оптимальных решений с производственной и хозяйственной деятельности. Оптимизация налогообложения – это система всевозможных схем и способов, позволяющая выбрать оптимальное решение для определенного случая хозяйственной деятельности организации. Оптимизация налогообложения, осуществляемая законными методами, и прогнозирование возможных рисков обеспечивают стабильное положение организации на рынке, поскольку позволяют избежать больших убытков в результате хозяйственной деятельности. Можно отметить следующие вероятные пути оптимизации размеров налоговых платежей:

- грамотное и юридически безупречное ведение бухгалтерского учета;
- использование наиболее экономичных способов защиты нарушенных налоговых прав;
- выбор соответствующей организационно-правовой формы;
- использование возможностей хозяйственных договоров (комбинирование).

Предмет исследования в выпускной квалификационной работе – процесс организации учета налогов и сборов на предприятии. Объект исследования – ООО «Таинственный остров».

Цель работы – систематизация теоретических основ практики бухгалтерского учета, рассмотрение сущности организации учета расчетов по налогам и сборам на современных предприятиях и проблемы ее совершенствования для оптимизации налоговых платежей предприятия на примере ООО «Таинственный остров».

Исходя из поставленной цели, были сформулированы задачи работы:

1. Изучить теоретические основы и правовое обоснование учета расчетов предприятия с бюджетом по налогам и сборам в современных условиях.

2. Оценить организацию учета расчетов по налогам и сборам на исследуемом предприятии.

3. Выявить недостатки учета и проанализировать основные пути совершенствования бухгалтерского учета и расчетов по налогам и сборам на предприятии.

Достижение конечных результатов работы обусловило необходимость использования таких научных методов и методик исследования как: анализ экономических, правовых, статистических источников литературы; эмпирический, экономико-математический метод, метод коэффициентов и другие.

Информационной базой работы послужили разработки отечественных и зарубежных ученых в области налогообложения, финансов, налогового менеджмента. При написании работы использовались учебные пособия по налогам, финансам, бухгалтерскому учету, аудиту, налоговому менеджменту, экономической теории, учредительные документы, финансовая отчетность за 2014–2016 г. предприятия ООО «Таинственный остров».

Выпускная квалификационная работа состоит из трех глав, включающих 8 параграфов, 13 таблиц, 3 рисунка, 4 приложения.

В первой части работы рассмотрены теоретические основы организации учета отечественных предприятий по расчетам по налогам и сборам. Во второй части проводится оценка организации бухгалтерского учета на предприятии ООО «Таинственный остров». В третьей части выпускной квалификационной работы рассматриваются основные направления совершенствования учета расчетов по налогам и сборам на предприятии.

1. Правовое и теоретическое обоснование организации бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам

1.1. Нормативное обоснование бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии). В зависимости от назначения и статуса нормативные документы можно представить в виде следующей системы:

1-й уровень: законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

2-й уровень: стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;

3-й уровень: методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и других ведомств;

4-й уровень: рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Основным актом первого уровня является Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»[1]. Этот Закон определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность.

Учетный стандарт можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их

совокупности. Учетные стандарты (в отечественном учете – положения) призваны конкретизировать закон о бухгалтерском учете и отчетности. В настоящее время в России разработано и утверждено 20 положений по бухгалтерскому учету и отчетности; из них особенно важным является ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», поскольку в нем изложены основные принципы учета (непрерывности деятельности организации, осмотрительности, последовательности применения учетной политики и др.).

На втором уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Минфин РФ.

Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций).

Рабочие документы самого предприятия определяют особенности организации и ведения учета в нем. Основными из них являются:

- документ по учетной политике предприятия;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденный руководителем План счетов бухгалтерского учета;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

В системе нормативного регулирования ПБУ являются документами второго уровня. Они призваны конкретизировать Закон «О бухгалтерском учете» по каждому объекту учета. ПБУ обычно включает следующие элементы: название и номер ПБУ; общие положения (сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета); определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета); оценка (различные виды применяемых оценок по объекту); порядок учета (порядок учета наличия и изменения соответствующего

объекта учета); раскрытие информации (состав информации, подлежащий раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности). Отечественные ПБУ в отличие от МСФО носят не рекомендательный, а обязательный характер. Большинство ПБУ предусматривает различные варианты учета соответствующих объектов.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов[7].

Основными нормативными документами при учете расчетов предприятия с государственным бюджетом по налогам и сборам являются:

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Гражданский Кодекс часть 1 от 30.11.1994 № 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (ред. от 28.03.2017).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Федеральный закон от 31.07.98 г. №146-ФЗ (в ред. от 28.12.2016).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (в ред. от 03.04.2017).
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (в ред. от 29.03.2017).

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н (в ред. от 08.11.2010).

7. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» – Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. №114н (в ред. от 06.04.2015).

8. Приказ ФНС России от 24.12.2014 № ММВ-7-11/671@ (ред. от 10.10.2016) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

9. Федеральный закон от 04.05.1999 N 95-ФЗ (ред. от 24.11.2008) «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации». Таким образом, в нашей стране на протяжении последних двадцати лет ведется целенаправленная нормотворческая работа по формированию нормативно-правовой базы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами.

1.2. Основы организации бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Налоги — это обязательные платежи, взимаемые государством с физических и юридических лиц в бюджет соответствующего уровня в размерах, порядке и на условиях, определенных действующим законодательством.

В современных условиях налоги выполняют три основных функции: фискальную, регулирующую и распределительную.

Фискальная функция налогов заключается в том, что с их помощью формируются финансовые средства государства, т. е. доходная часть бюджета, внебюджетные фонды и т. д.

Сущность регулирующей – налоги выступают одним из главных инструментов экономической политики государства.

Распределительная функция налогов проявляется в том, что с их помощью государство оказывает влияние на распределение и перераспределение результатов воспроизводства.

Действующие в РФ налоги и сборы можно увидеть на Рисунке 1.

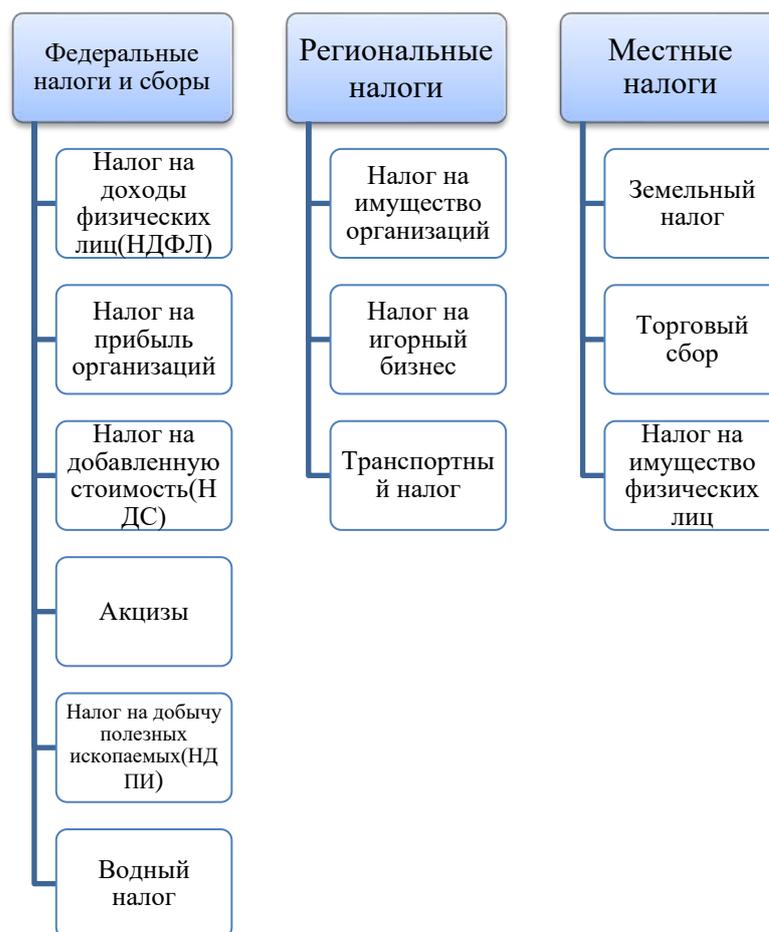


Рисунок 1 – Налоги и сборы РФ

Далее подробно рассмотрим некоторые налоги и сборы:

- Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — основной вид прямых налогов. Исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтверждённых расходов, в соответствии с действующим законодательством.

Плательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, для целей налогообложения подразделяемые на две группы:

- лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (фактически находящиеся на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев);
- лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае получения дохода на территории России.

30 апреля — крайний срок для подачи отдельными категориями налогоплательщиков, обязанных самостоятельно задекларировать доход, декларации по налогу на доходы физических лиц.

Налоговым кодексом Российской Федерации по налогу на доходы физических лиц предусмотрено пять налоговых ставок. Различные налоговые ставки установлены как в отношении видов доходов, так и в отношении категорий налогоплательщиков.

Налоговая ставка в размере 9%.

Налоговая ставка по налогу на доходы физических лиц в размере 9% производится в случаях:

- получения дивидендов до 2015 года;
- процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;
- получения доходов учредителями доверительного управления ипотечным покрытием. Такие доходы должны быть получены на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Налоговая ставка в размере 13% .

Если физическое лицо является налоговым резидентом РФ, большинство его доходов будет облагаться по налоговой ставке в размере 13%. К таким доходам, например, относится заработная плата, вознаграждения по гражданско-правовым договорам, доходы от продажи имущества, а также некоторые иные доходы.

Налоговая ставка в размере 15%.

По ставке 15% облагаются дивиденды, полученные от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ.

Налоговая ставка в размере 30%.

Все прочие доходы физических лиц – нерезидентов облагаются по ставке 30%.

Налоговая ставка в размере 35%.

Является максимальной и применяется к следующим доходам:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных размеров;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения установленных размеров;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения установленных размеров;
- в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного

потребительского кооператива, в части превышения установленных размеров.

- Налог на прибыль – это прямой налог, его величина прямо зависит от конечных финансовых результатов деятельности организации.

Налог начисляется на прибыль, которую получила организация, то есть на разницу между доходами и расходами.

Прибыль – результат вычитания суммы расходов из суммы доходов организации – является объектом налогообложения.

Плательщики налога:

- Все российские юридические лица (ООО, ЗАО, ОАО и пр.).
- Иностранные юридические лица, которые работают в России через постоянные представительства или просто получают доход от источника в РФ.

- Иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, – для целей применения этого международного договора.

- Иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

Объект налогообложения – доходы.

Доходы – это выручка по основному виду деятельности (доходы от реализации), а также суммы, полученные от прочих видов деятельности. Например, от сдачи имущества в аренду, проценты по банковским вкладам и пр. (внерезидентные доходы). При налогообложении прибыли все доходы учитываются без НДС и акцизов.

При расчете налога на прибыль организаций, налогоплательщик должен четко знать, какие доходы и расходы он может признать в этом периоде, а какие нет. Даты, на которые признаются расходы и доходы для

целей налогообложения, определяются двумя различными методами, которые можно увидеть в Таблице 1.

Таблица 1 – Методы начисления налога на прибыль

Метод начисления		Кассовый метод	
Доходы (расходы) при методе начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место (к которому они относятся).		Доходы/расходы признаются по дате фактического поступления средств (получения имущества, имущественных прав и др.)/фактической оплаты расходов.	
Порядок признания доходов	Порядок признания расходов	Порядок определения доходов	Порядок определения расходов
- доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав; - если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности.	Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.	Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.	Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком - приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Основная ставка – 20%:

- 2% в федеральный бюджет (3% в 2017 – 2020 годах); 0% для отдельных категорий налогоплательщиков;

- 18% в бюджет субъекта РФ (17 % в 2017 – 2020 годах). Законодательные органы субъектов РФ могут понижать ставку налога для отдельных категорий налогоплательщиков, но не более чем до 13,5% (12,5 % в 2017 – 2020 годах).

- НДС — это косвенный налог. Исчисление производится продавцом при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателю.

Плательщики НДС:

- организации (в том числе и некоммерческие);
- предприниматели.

Не обязаны платить налог по операциям по реализации (кроме случаев ввоза товаров на территорию России) организации и предприниматели:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
- применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН);
- применяющие патентную систему налогообложения;
- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) – по тем видам деятельности, по которым платят ЕНВД;
- освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- участники проекта «Сколково» (ст. 145.1 НК РФ).

В настоящее время действуют три ставки налога на добавленную стоимость:

- 0% – Ставка НДС в размере 0% применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, услуг по международной перевозке и некоторых других операций (п. 1 ст. 164 НК РФ).

- 10% – По ставке НДС 10% налогообложение производится в случаях реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров.

- 18% – Ставка НДС 18% применяется во всех остальных случаях (п.3 ст. 164 НК РФ). Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога.

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

- Акцизы.

Налогоплательщиками акциза признаются (ст. 179 НК РФ):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, определяемые в соответствии с правом Евразийского экономического союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Расчет суммы акциза по твердой ставке.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со статьями 187-191 Налогового Кодекса.

Расчет суммы акциза по комбинированной ставке.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической)

и адвалорной (в процентах) налоговых ставок), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

Расчет суммы акциза по адвалорной ставке.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определенной в соответствии со статьями 187-191 НК РФ.

При расчете акциза налоговая база в отношении товаров, для которых установлены адвалорные ставки акциза (в %) увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров (ст.189 НК РФ).

Действующая редакция Налогового Кодекса не содержит адвалорных ставок акциза.

- Налог на имущество организаций является региональным налогом. Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных указанной главой НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться

особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения налогоплательщиками.

Налогоплательщиками налога признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 и 378.2 НК РФ.

Налоговая база (ст. 375 НК РФ) определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено указанной статьей НК РФ.

Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со статьей 378.2 НК РФ.

При определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества для целей главы 30 НК РФ определяется без учета таких затрат.

В случае если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей

налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

В случае если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации, либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

С 01.01.2016 отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих налог исходя из кадастровой стоимости, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года (Федеральный закон от 28.11.2015 № 327-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»).

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента, если иное не предусмотрено статьей 380 НК РФ[3].

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения

Налоговые ставки, определяемые законами субъектов Российской Федерации в отношении: железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, не могут превышать:

- в 2013 году – 0,4 процента;
- в 2014 году – 0,7 процента;
- в 2015 году – 1,0 процента;
- в 2016 году – 1,3 процента;
- в 2017 году – 1,6 процента;
- в 2018 году – 1,9 процента.

Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации.

Объекты недвижимого имущества, налоговой базой в отношении которых признается кадастровая стоимость, подлежат налогообложению

налогом на имущество организаций по ставкам, установленным законами соответствующих субъектов Российской Федерации по местонахождению указанных объектов, размеры которых не могут превышать:

- для г. Москвы: в 2014 году – 1,5 %, в 2015 году – 1,7 %, в 2016 году и последующие годы – 2 %;
- для иных субъектов РФ: в 2014 году – 1,0 %, в 2015 году – 1,5 %, в 2016 году и последующие годы – 2%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 0 процентов в отношении объектов недвижимого имущества магистральных газопроводов и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия, для которых выполняются условия, установленные пунктом 3.1 статьи 380 НК РФ. При этом перечень имущества, относящегося к объектам недвижимого имущества магистральных газопроводов и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, объектам газодобычи, объектам производства и хранения гелия, утверждается Правительством Российской Федерации.

При этом в случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в статье 380 НК РФ.

Налоговые ставки, установленные законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя, не могут быть повышены в течение пяти последовательных налоговых периодов, начиная с налогового периода, с которого применяется налоговая ставка.

Для ведения бухгалтерского учета расчетов организаций с бюджетом по налогам и сборам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Это активно-пассивный счет.

Аналитический учет по счету 68 ведется по видам налогов. Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных по текущим налоговым платежам, просроченным налоговым платежам,

штрафным санкциям, отсроченным и рассроченным суммам по уплате налога и сбора.

К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты субсчета:

- 68-1 «Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг».
- 68-2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг».
- 68-3 «Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)».
- 68-4 «Налоги на доходы физических лиц».
- 68-5 «Прочие налоги, сборы и отчисления».

Начисленные суммы налогов, сборов, пошлин отражают по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету различных счетов в зависимости от источников возмещения налогов, сборов, пошлин.

При этом различают следующие налоги, сборы, пошлины:

- относимые на счета продажи (90,91) – НДС и акцизы;
- включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг и капитальные вложения (дебетуются счета 08, 20, 23, 25, 26, 29, 97, 44) – транспортный налог, налог на приобретение транспортных средств, земельная пошлина, таможенная пошлина, арендная плата за землю, налог на воду, отчисления во внебюджетные экономические фонды в виде платы за нормативные выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и др.;
- уплачиваемые за счет прибыли до ее налогообложения (дебет счета 91, кредит счета 68) – налог на имущество, на рекламу и др.;
- уплачиваемые из прибыли (дебет счета 99, кредит счета 68) – налог на прибыль;
- уплачиваемые за счет доходов физических и юридических лиц – налог на доходы физических и юридических лиц.

Также по кредиту счета 68 и дебету счетов 91 и 73 отражают начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную и (или) неполную уплату налогов и сборов.

В корреспонденции со счетом 51 по счету 68 отражают суммы, полученные в случае превышения расходов над суммой налогов и сборов.

По отдельным субсчетам счета 68 сальдо может быть как дебетовым, так и кредитовым. В связи с этим счет 68 может иметь развернутое сальдо на конец месяца, т.е. и дебетовое, и кредитовое.

Учет расчетов по НДС.

Для отражения в бухучете хозяйственных операций, связанных с НДС, используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

- 19-1 «НДС при приобретении основных средств».
- 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам».
- 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По основным средствам, нематериальным активам и материально-производственным запасам после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» (при производственном использовании);

- учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29,91,86) при использовании на непроизводственные нужды;

- 91 «Прочие доходы и расходы» – при продаже этого имущества.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам – учитывают вместе с затратами по их приобретению.

При учете НДС по операциям, связанным с продажей товаров, продукции, работ и услуг, а также прочего имущества делаются следующие записи:

- Дебет 90 Кредит 68 – на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг.

- Дебет 91 Кредит 68 – на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи основных средств, нематериальных и прочих активов, а также от их безвозмездной передачи.

При определении для целей налогообложения выручки от продаж товаров, продукции, работ и услуг, а также иного имущества по оплате обязательства по НДС перед бюджетом учитываются в следующем порядке:

- а) Дебет 90, 91 Кредит 76 – отражена задолженность по НДС от стоимости проданной продукции, товаров и передаваемого имущества в неоплаченной их части.

- б) Дебет 76 Кредит 68 – отражена задолженность бюджету по НДС по поступлении денежных средств в оплату отгруженных объектов сделки.

По прочим операциям:

- Дебет 62 Кредит 68 – начислен НДС от суммы авансов полученных.

- Дебет 68 Кредит 19 – уменьшена сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, на суммы, уплаченные ранее по материальным ценностям, работам и услугам.

- Дебет 68 Кредит 19 – уменьшен налог, подлежащий перечислению, на суммы НДС, уплаченные на таможне по материальным ценностям, полученным по импорту.

- Дебет 68 Кредит 19 – уменьшен налог, подлежащий перечислению, на суммы НДС по материальным ценностям, в оплату которых передан вексель по индоссаменту.

- Дебет 68 Кредит 62 – восстановлена сумма аванса по продаже продукции, работ и услуг в счет полученного аванса.

- Дебет 91 Кредит 19 – списан НДС, уплаченный по лимитированным расходам (подготовка кадров, командировочные расходы, реклама), отнесенным на себестоимость продукции (работ, услуг), сверх установленного лимита.

По перечню, установленному законодательством с производимых и продаваемых отдельных видов товаров, уплачиваются акцизы. Порядок их исчисления и уплаты регламентируется налоговым законодательством.

При этом делаются следующие бухгалтерские проводки:

- 1) Дебет 90 Кредит 68 – на сумму акцизов по товарам, проданным на сторону или

Дебет 90 Кредит 76 – на сумму акцизов по товарам, проданным на сторону, в части неоплаченной выручки при ее определении для целей налогообложения по оплате.

- 2) Дебет 20 Кредит 68 – на сумму акцизов по товарам, использованным в собственном производстве.

3) Дебет 68 Кредит 51, 52 – перечислена задолженность в бюджет или

Дебет 97 Кредит 51 – перечислена сумма акцизов в бюджет авансом.

Дебет 68 Кредит 97 – списан аванс по продаже подакцизных товаров.

4) Дебет 19 Кредит 60 – отражены акцизы, уплаченные по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья для производства других подакцизных товаров.

5) Дебет 68 Кредит 19 – зачет акцизов по мере списания на производство подакцизных товаров.

При исчислении и уплате таможенной пошлины в бухгалтерском учете делаются следующие записи.

А. По экспорту товаров.

Дебет 44 и др. Кредит 68 – отражена задолженность бюджету по таможенной пошлине на дату представления грузовой таможенной декларации к таможенному оформлению.

Дебет 68 Кредит 51, 52 – погашена задолженность.

Б. По импорту товаров.

Дебет 07, 10, 41 Кредит 68 – отражена задолженность бюджету по таможенной пошлине на дату представления грузовой таможенной декларации к таможенному оформлению.

Дебет 68 Кредит 51, 52 – погашена задолженность.

Объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых является стоимость проданного сырья и продукции, полученных из полезных ископаемых. При этом делаются записи:

- Дебет 20, 23, 25 Кредит 68 – отражена задолженность по платежам в бюджет.

- Дебет 68 Кредит 51, 52 – перечислена задолженность в бюджет.

При учете налога на прибыль делаются следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет 99 Кредит 68 – на сумму налога, причитающегося по расчету к уплате в бюджет.

Дебет 91 Кредит 68 – на сумму налога с безвозмездно полученного имущества и денежных средств.

Дебет 68 Кредит 51, 52 – перечислены денежные средства в погашение задолженности.

2) Дебет 84 Кредит 75 – отражены суммы дивидендов, начисленных юридическим и физическим лицам, не являющимся работниками организации.

Дебет 75 Кредит 68 – отражена задолженность бюджету по налогу на прибыль по ставке 15%, за исключением суммы дивидендов по акциям, принадлежащим государству.

Дебет 75 Кредит 70 – отражена начисленная сумма дивидендов физическим лицам – работникам организации.

Дебет 70 Кредит 68 – отражена задолженность бюджету по налогу на доходы физических лиц.

3) Дебет 75 Кредит 51 – перечислены дивиденды акционерам – юридическим и физическим лицам – не работникам организации.

При начислении налога на доходы физических лиц по месту выдачи заработной платы работникам (одновременно с начислением оплаты труда) в организации делается запись в учете по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По перечислении налога в учете счет 68 дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

По налогу на операции с ценными бумагами делаются следующие бухгалтерские записи:

- Дебет 04 Кредит 68 – начислен налог в инвестиционных фондах и страховых компаниях при первоначальной эмиссии ценных бумаг.

- Дебет 26 Кредит 68 – начислен налог в инвестиционных фондах и страховых компаниях при увеличении размеров уставного капитала.

- Дебет 91 Кредит 68 – начислен налог в организациях других организационно-правовых форм.

- Дебет 68 Кредит 51 – перечислен налог в бюджет.

При учете налога на имущество делаются следующие бухгалтерские записи:

а) Дебет 91 Кредит 68 – начислен налог по расчету на отчетную дату.

б) Дебет 68 Кредит 51 – перечислен налог в бюджет.

При учете земельного налога делаются следующие бухгалтерские записи:

- Дебет 20, 23 и др. Кредит 68 – начислен налог.

- Дебет 68 Кредит 51 – перечислен налог в бюджет.

При учете налога на рекламу делаются следующие бухгалтерские записи:

- Дебет 91 Кредит 68 - начислен налог.

- Дебет 68 Кредит 51 - перечислен налог в бюджет.

1.3. Анализ основных направлений оптимизации налогообложения юридических лиц

Налоговый Кодекс РФ устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе:

- виды налогов и сборов, взимаемых в РФ;

- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц.

Посредством фискальной функции системы налогообложения удовлетворяют общенациональные необходимые потребности. Посредством регулирующей функции формируются противовесы излишнему фискальному гнету, т.е. создаются специальные механизмы, обеспечивающие баланс корпоративных, личных и общегосударственных экономических интересов. Конечная цель налогового регулирования – обеспечить непрерывность инвестиционных процессов, рост финансовых результатов бизнеса, а тем самым способствовать росту общенационального фонда денежных средств. Таким образом, обе налоговые функции позволяют трансформировать внутренний потенциал налогообложения из абстрактно воспринимаемой ее способности воздействовать на качественные и количественные параметры бизнеса в реальные результаты такого действия.

Создание эффективной и справедливой налоговой системы – процесс сложный и продолжительный. В каких же направлениях совершенствовать нынешнюю налоговую систему страны?

Пансков В.Г. предлагает: « ... самым первым шагом в этом направлении должна стать дифференциация налоговых ставок (в первую очередь налога на прибыль) с установлением минимально возможной ставки для приоритетных отраслей экономики и максимальной – для предприятий торговли, снабжения и посреднических организаций»[25].

«Одновременно с этим, – продолжает В.Г. Пансков, – законодательно установленную ставку налога на прибыль следовало бы увеличивать или уменьшать в зависимости от роста (снижения) объема производства в сопоставимых ценах. В частности, целесообразно установить порядок, при котором за каждый процент прироста (снижения) объема производства ставка налога соответственно снижается (повышается) на 0,5-0,7 пункта. На первом этапе этот порядок можно было бы установить для приоритетных отраслей народного хозяйства, распространив в дальнейшем и на остальные предприятия. Переход к применению свободных (рыночных) цен и тарифов, складывающихся под влиянием спроса и предложения, в условиях практически полного отсутствия конкуренции производителей товаров и услуг привел в ряде случаев к резкому росту массы прибыли и соответственно рентабельности, не являющемуся заслугой тех, кто ее имеет. Учитывая эти обстоятельства на время переходного периода и стабилизации экономики следовало бы ввести налог на сверх прибыль в виде повышенной ставки налога, применяемой в случаях, когда уровень рентабельности превышает 50%. Нечто подобное уже предлагалось, но ставки в 90% прибыли, полученной сверх стопроцентного уровня рентабельности, слишком высоки. Целесообразнее было бы ввести более мягкую прогрессию увеличения налогооблагаемой ставки: 0,5 пункта за каждый пункт превышения уровня рентабельности в 50%»[25].

«Реформирование действующей налоговой системы, – по мнению В.Г. Панскова, – должно осуществляться (одновременно с ее упрощением) в направлениях создания благоприятных налоговых условий для товаропроизводителей, стимулирования вложения заработных средств в инвестиционные программы, обеспечения льготного налогового режима для иностранных капиталов, привлекаемых в целях решения приоритетных задач развития российской экономики». Эти направления имеют непосредственное отношение практически ко всем федеральным и региональным налогам.

Среди них ключевое значение получают налоги на прибыль и добавленную стоимость, которые в решающей мере определяют налоговое бремя на товаропроизводителей и благодаря этому способны либо подавить производство, либо стать мощным рычагом его стимулирования.

В итоге автор заключает, что в условиях инфляции стихийная корректировка законодательства и постоянное, как правило, в конце года, изменение ставок налогов уже не годятся: нужна принципиально новая система налогообложения. «Применительно к доходам населения, – по мнению В.Г. Панскова, – она призвана обеспечить стабильность классификации доходных групп и налоговых ставок как минимум на 3-5 лет – с тем, чтобы не пересматривать их ежегодно. Для этого, считаю, необходимо определять доходы, подлежащие налогообложению не в абсолютном денежном выражении, а в количестве минимумов оплаты труда ежемесячно нарастающим итогом величину ставок налогов как за нижний предел доходов каждой группы, так и доходы сверх него следует устанавливать только в процентах. Такой подход четко выявит долю налогоплательщика, вносимую в бюджет от абсолютной суммы его дохода. В этом случае налогоплательщика будет меньше беспокоить значительная разница между долей налога за нижний предел дохода и сверх него»[25].

Бабаев Ю.А. предлагает еще один путь решения проблемы реформирования налоговой системы: «Это путь увеличения производимой товарной массы. И начинать надо не с «инфляции», а с самого производства. Его увеличение сократит и рост цен (хотя бы потому, что доходная часть госбюджета начнет относительно возрастать). Только в случае подъема производительности труда налоги смогут стать приемлемыми одновременно для производства и финансовой стабилизации. При увеличении производства добавленной стоимости в 2-3 раза ставку налога НДС без ущерба для бюджета можно снизить до европейского уровня (10-12%). С одновременным же ростом рентабельности производства и массы прибыли, средства из

последней, идущие на инвестиции, тоже возрастут до уровня приемлемого для развития экономики, даже при сохранении текущих ставок налогообложения этой прибыли. Из-за острого дефицита оборотных средств и неплатежей налоги и так не в полной мере платятся большей частью законопослушных предприятий»[12].

Конечно, предлагаются и радикальные пути реформирования. Популярность радикальных идей реформирования налогового законодательства огромна. Их авторов не прельщает перспектива серьезного анализа современного финансового положения страны, исследования проблем распределения налогового бремени, тяжелой работы по исправлению ошибок и преодолению трудностей. Куда эффективней требовать коренной замены налогов, построения податной системы на невиданных принципах. Неважно, что эти принципы никогда и нигде не использовались, – зато можно прослыть крутым реформатором, задав стране очередную перестроечную взбучку. Отменить налог на прибыль и личный подоходный налог, убрать НДС и таможенные пошлины, повысить ресурсные платежи, свести налоговую систему к двум-трем налогам – таков круг требований налоговых новаторов. Хотя при этом никто не выдвигает идей сокращения государственных расходов, т. е. снижения налогового бремени.

Между тем существующие проекты изменения налогового законодательства явно отражают две принципиально разные концепции развития налоговой реформы: эволюционную и революционную. К последней относятся проекты Центрального экономико-математического института РАН (ЦЭМИ) и Ассоциации «Налоги России». Что касается идей, заявленных ЦЭМИ, то они имеют весьма отдаленное отношение к налогам. Упраздняя НДС, все другие налоги и начисления на зарплату, проект ставит во главу угла налог на прибыль со ставкой 50-60%, который далее трансформируется в «априорно задаваемые платежи», имеющие целью регулировать «уровень оставляемой прибыли». Эта система глобального

управления прибылью оборачивается абсолютным контролем за каждым предприятием. В отличие от проекта ЦЭМИ, в котором едва ли не единственным объектом обложения служит прибыль, проект налогового кодекса Ассоциации «Налоги России» являет собой другую крайность, где нет места ни налогу на прибыль, ни налогу с индивидуальных доходов. Здесь в центр податной системы ставится обложение средств, направляемых предприятиями на потребление, по ставке в 70%.

Рассмотрев теоретические взгляды по вопросу совершенствования и реформирования налоговой системы России в рамках выбранной темы выпускной квалификационной работы и поставленных в ней задач, рассмотрим понятие «налоговая оптимизация». Несомненно, не взирая на различные научные подходы к сущности и содержанию понятия «налоговая оптимизация», по нашему мнению, понятия «налоговая оптимизация» и «оптимизация налогообложения» являются абсолютно тождественными.

Первые исследования по проблемам налоговой оптимизации элемента избегания налогов появились в западной литературе в 70 – 80-х г. предыдущего столетия. Первоначально налоговая оптимизация рассматривалась как экономическое явление и изучалась в рамках финансового менеджмента.

Необходимо отметить, что в зарубежных исследованиях налоговая оптимизация определяется как частный случай избегания налогов[12]. Под избеганием налогов понимается «использование недостатков налогового законодательства в целях снижения налоговой обязанности».

В процессе становления новой налоговой системы в Российской Федерации данное понятие стало предметом исследования в отечественной экономической и правовой литературе. Российские ученые, в целом соглашаясь с разработками зарубежных исследователей, интерпретируют налоговую оптимизацию несколько иначе. Одним из первых в отечественной науке понятие и пределы налоговой оптимизации наиболее глубоко

исследовал А.В. Брызгалин, хотя отдельные работы в данной области выходили и ранее. По нашему мнению, для четкого понимания сущности рассматриваемого понятия необходимо классифицировать существующие в настоящее время определения налоговой оптимизации, сформулированные различными исследователями. Так, можно выделить пять групп научных трактовок, раскрывающих понятие и сущность налоговой оптимизации:

1. налоговая оптимизация представляет собой деятельность, реализуемую налогоплательщиком в рамках действующего законодательства, с учетом правомерности его действий;

2. налоговая оптимизация определяется, как право налогоплательщика трактовать и применять все неясности, противоречия актов законодательства о налогах и сборах в свою пользу;

3. налоговая оптимизация рассматривается как деятельность, реализуемая налогоплательщиком с целью достижения наиболее выгодной для предприятия величины налоговой базы по основным значимым налогам;

4. налоговая оптимизация представляет собой деятельность по снижению налоговых выплат, при этом не учитываются факторы, перечисленные в трех предыдущих группах;

5. налоговая оптимизация определяется как механизм увеличения числа налогоплательщиков, снижения количества налогов и их ставок, применяемый государством в эпоху глобализации экономических процессов.

К первой группе можно отнести точки зрения, сформулированные российскими исследователями, в их числе: А.В. Брызгалин, И.И. Кучеров, А.Н. Головкин, В. Берник, другие. А.В. Брызгалин рассматривает налоговую оптимизацию как такую организацию деятельности предприятия, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения налогового или уголовного законодательства[15].

Кучеров И.И. определяет налоговую оптимизацию как «уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий

налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов»[23].

«Налоговая оптимизация – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставляемых законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов»[16].

Приведенные два последних определения налоговой оптимизации отличаются тем, что авторы книги «Методы налоговой оптимизации» отмечают не просто «целенаправленные действия налогоплательщика», как в первом случае, а «целенаправленные правовые действия налогоплательщика». А.В. Тильдиков, в книге «Основы налогового консультирования», также определяет налоговую оптимизацию как деятельность, реализуемую в рамках законодательства, а именно: «Оптимизация налогообложения представляет собой минимизацию налоговых платежей, выполняемую в рамках действующего законодательства»[23]. По мнению Д.Г. Черника, оптимизация налогообложения как один из элементов налогового планирования представляет собой право налогоплательщика использовать все не запрещенные законом способы и средства, пути и методы для минимизации налоговых обязательств. Указанным автором выделяются следующие направления налогового планирования:

- выбор места регистрации и места нахождения предприятия;
- использование всех пробелов и достоинств действующего законодательства, построение различного рода схем хозяйственной деятельности;
- выбор соответствующей организационно-правовой формы предпринимательской деятельности;

- использование возможностей хозяйственного договора (включение определенных условий, сочетание договоров);
- грамотное и безупречное ведение бухгалтерского учета;
- использование наиболее экономичных и эффективных способов защиты нарушенных прав[15].

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что сложности налогообложения юридических лиц в России определяются, во-первых, в столкновении интересов государства, с одной стороны (стремится собрать достаточное количество налогов), и налогоплательщиков (стремятся максимально уменьшить налоговое бремя), – с другой; во-вторых, в том, что термины «планирование» и «оптимизация» законодательно не закреплены.

2. Организация бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам ООО «Таинственный остров»

2.1. Организационная и финансово-экономическая характеристика предприятия

ООО «Таинственный остров» зарегистрирован в ФНС 24.05.2004 г.

Юридический адрес:

620012, Свердловская область, г. Екатеринбург, ул. Победы, д. 4

ОГРН 1046604792563

ИНН 6673112189

КПП 668601001

Дата постановки на учёт 1 января 2012 г.

Налоговый орган Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №32 по Свердловской области

Уставный капитал 4 800 000,00 р.

Сведения Росстата

ОКПО 73620839

ОКАТО 65401385000

ОКОГУ 4210014

ОКТМО 65701000001

ОКФС Частная собственность

Директор: Ташкинов Игорь Михайлович.

Учредители:

1. Игорь Михайлович Ташкинов – 2 448 000 р. (51%);
2. Сергей Викторович Заикин – 1 176 000 р. (24,5%);
3. Владимир Иванович Овчинников – 1 176 000 р. (24,5%).

ООО «Таинственный остров» образовано в форме Общества с ограниченной ответственностью с целью оказания услуг в сфере общественного питания.

Фактический адрес предприятия: г. Екатеринбург, ул. Кировградская, д. 28, стейк-бар «Жади́на Говя́дина».

Директор по доверенности: Кузнецова Наталья Павловна.

Главный бухгалтер: Киримова Александра Игнатьевна.

Учредительными документами Общества являются Устав и Учредительный договор.

Данное предприятие является юридическим лицом с моментом его государственной регистрации, обладает обособленным имуществом, имеет самостоятельный баланс, расчетный счет, круглую печать, товарный знак и иные реквизиты.

Предприятие создано с целью получения прибыли от хозяйственной деятельности, которая направлена на удовлетворение спроса населения в общественном питании, и реализации на базе получения прибыли социальных и экономических интересов основателей и членов Общества.

ООО «Таинственный остров» обязано в соответствии с Уставом:

- выполнять обязательства, вытекающие из законодательства РФ и заключенных им договоров;
- заключать трудовые договоры;
- полностью и в срок рассчитываться с работниками предприятия по заработной плате и социальным пособиям;
- осуществлять все виды обязательного страхования;
- своевременно предоставлять декларацию о доходах и бухгалтерскую отчетность;
- уплачивать налоги в соответствии с налоговым законодательством.

Стейк-бар «Жади́на Говя́дина» - один из лучших стейк-баров города.

В настоящее время стейк-бар занимает 8 место из 1463 заведений общественного питания на TripAdvisor, что показывает его устойчивое положение и успех среди других заведений Екатеринбурга.

Стейк-бар «Жади́на Говя́дина» – предприятие общественного питания с широким ассортиментом блюд сложного приготовления, включая фирменные стейки, мясо с углей, закуски, салаты (заказные и фирменные), вино-водочные, кондитерские изделия, а также с повышенным уровнем обслуживания в сочетании с организацией отдыха.

Режим работы стейк-бара:

- понедельник – с 12.00 до 00.00;
- вторник – с 12.00 до 00.00;
- среда – с 12.00 до 00.00;
- четверг – с 12.00 до 00.00;
- пятница – с 12.00 до 02.00;
- суббота – с 12.00 до 02.00;
- воскресенье – с 12.00 до 00.00.

Каждый день с 20.00 до 23.00 играет живая музыка.

В заведении есть детская комната. В воскресенье с 15.00 до 17.00 работает аниматор с детьми: проводит знакомство детей между собой, развивающие игры, устраивает конкурсы.

Средний чек заведения – 1500 рублей.

Стейк-бар «Жади́на Говя́дина» рассчитан на 180 посадочных мест, максимальное количество гостей на банкет 25 человек. Расположен он на двух этажах.

Принципы, которыми руководствуются сотрудники стейк-бара «Жади́на Говя́дина» в обслуживании:

- Мировые стандарты обслуживания гостей.
- Своевременность подачи блюд.
- Комфортная атмосфера.

Бережно сохраняя лучшие традиции, специалисты стейк-бара тщательно отслеживают современные тенденции ресторанного бизнеса и предлагают:

- сезонные новинки от шеф-повара;
- новые виды оформления и сервировки столов;
- новинки посуды;
- тематические концепции и формы для официантов.

Также на предприятии обеспечивается безопасность жизни и здоровья потребителей и сохранность их имущества, соблюдаются санитарные и технологические нормы и правила пожарной и электробезопасности, выполняются требования нормативных документов по безопасности услуг.

Стейк-бар имеет удобные подъездные пути и пешеходные доступы к входу, необходимые справочно-информационные указатели, парковку. Прилегающая к предприятию территория имеет искусственное освещение в темное время суток.

Стейк-бар оснащен инженерными системами и оборудованием, обеспечивающими необходимый уровень комфорта, в том числе: горячее и холодное водоснабжение, канализация, отопление, вентиляция, телефонная связь, система аварийного оповещения, пожарная сигнализация.

Предприятие имеет вывеску с указанием его типа, фирменным названием, информацию о режиме работы, об оказываемых услугах.

В состав помещений для потребителей входят: вестибюль, гардероб, зал, мужской туалет, женский туалет.

На предприятии выполняются все правила и инструкции по охране труда и пожарной безопасности.

Визитной карточкой стейк-бара называют его меню, т. е. перечень закусок, салатов, стейков, мяса и рыбы на гриле, десертов собственного приготовления, алкогольных и безалкогольных напитков (с указанием цены и выхода), имеющих в продаже.

Меню отпечатано типографским способом, на обложке меню имеется фирменный знак предприятия.

Все блюда в меню перечисляются в последовательности, соответствующей порядку приема пищи.

Предприятие осуществляет учет всей своей деятельности, ведет оперативный бухгалтерский учет и статистическую отчетность в порядке, установленном Законодательством РФ.

На предприятии существует и исполнительный орган управления (единоличный), осуществляющий текущее руководство хозяйственной деятельностью и подотчетный общему собранию участников ООО «Таинственный остров». Применительно к рассматриваемому предприятию, управление осуществляется единолично директором.

Проанализируем систему управления ООО «Таинственный остров». Организационная структура представлена на Рисунке 2.



Рисунок 2 – Организационная структура управления ООО «Таинственный остров»

Такая организационная структура является типичной для предприятий общественного питания, на практике она обеспечивает эффективное распределение функций по подразделениям – звеньям управления, исключает дублирование функций на различных уровнях, предполагает необходимость и возможность ее постоянного совершенствования.

Достоинства и недостатки организационной структуры ООО «Таинственный остров» с учетом ее типа (линейно-функциональная) и небольших масштабов деятельности приведены в Таблице 2.

Таблица 2 – Преимущества и недостатки организационной структуры ООО «Таинственный остров»

Преимущества	Недостатки
Простой контроль за достижением результатов	Высокие профессиональные требования к руководителю и сотрудникам
Быстрые и экономичные формы принятия решения	Низкий уровень специализации руководителей
Простые иерархические коммуникации	Авторитарный стиль руководства
Персонализированная ответственность	Перегрузка руководителя

Таким образом, достоинствами организационной структуры управления исследуемой организации являются простота контроля за достижением результатов, быстрые и экономичные формы принятия решений, оперативность коммуникаций и персонализация ответственности. Недостатком служит то, что возникает постоянная необходимость согласовывать текущие вопросы между руководителем, главным бухгалтером и руководителями нижестоящего уровня.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в рублях и копейках способом двойной записи с использованием рабочего плана счетов. Бухгалтерский учет на предприятии

осуществляется с применением журнально-ордерной формы учета с использованием программы «1С: Предприятие 8.0». Регистры бухгалтерского учета, используемые для систематизации, накопления и отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, составленных в соответствии с требованиями типовых форм, ведутся и хранятся на машинных носителях.

Ведение бухгалтерского учета удовлетворяет всем требованиям, изложенным в Положении по бухгалтерскому учету «Учётная политика организации» ПБУ 1/2008:

- полнота отражения всех фактов хозяйственной деятельности;
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности;
- большая готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов;
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации.

Учётная политика организации сформирована в соответствии с данным Положением, оформлена приказом руководителя организации. К учетной политике прилагается рабочий план счетов, разработанный на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина РФ №94н от 31.10.2000(в ред. от 08.11.2010).

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на предприятии проводится инвентаризация имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Инвентаризация

проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина РФ №49 от 13.06.1995 (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н).

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- при катастрофах;
- при реорганизации или ликвидации общества;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Помимо этого, инвентаризация проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности: товарно-материальных ценностей один раз в год по состоянию на 01 декабря, основных средств один раз в три года по состоянию на 01 декабря. Инвентаризация расчетных статей баланса и денежных средств проводится по состоянию на 31 декабря. В случаях, когда проведение инвентаризации обязательно, но сроки ее проведения не установлены учетной политикой, или когда проведение инвентаризации не обязательно, инвентаризация проводится на основании отдельного приказа руководителя.

2.2. Анализ финансового состояния ООО «Таинственный остров»

Устойчивое финансовое состояние является необходимым условием эффективной деятельности фирмы.

Горизонтальный и вертикальный анализы представлены в Таблицах 12,13 в приложениях.

Проанализируем основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Таинственный остров» за 2014-2016 гг. Выручка от реализации продукции ООО «Таинственный остров» за рассматриваемый период возросла на 3326,9 тыс. рублей, причем в 2015 году увеличение выручки происходило более быстрыми темпами по сравнению с 2016 годом: темпы роста составили 149,6% против 100,2% в 2015 и 2016 годах соответственно, это видно в Таблице 3.

Таблица 3 – Динамика показателей реализации услуг общественного питания ООО «Таинственный остров», тыс. руб.

Показатель	2014	2015	2016	Абсолютное изменение		Темп прироста, %	
				Базисное	Цепное	Базисный	Цепной
Выручка от реализации услуг	6 702,3	10 007	10 029,2	3 326,9	22,2	149,6	100,2
Себестоимость реализации услуг	4 934,7	6 474,4	6 151,9	1 539,7	-322,5	131,2	95,01
Материальные затраты по реализованной продукции	867,8	1 914,8	2 060,2	1 047,0	145,4	220,6	107,6
Прибыль от продаж	1 767,6	3 532,6	3 877,3	2 109,7	344,7	219,4	109,0

Доля затрат, выраженных в себестоимости продукции, ежегодно уменьшается, составив в 2014 г. 74%, в 2015 г. – 65%, снизившись в 2016 г. до 61%. Это свидетельствует о повышении эффективности деятельности организации, повышении эффективности использования ресурсов, применении затратосберегающих технологий.

Соответственно доля прибыли от реализации, исчисленная к выручке, стабильно увеличивается в среднем на 4% ежегодно. Величина затрат на рубль реализуемых услуг в 2016 г. составила 0,73 руб., в 2015 г. – 0,67 руб., в 2014 г. – 0,62 руб., снизившись за рассматриваемый период на 15%.

Такая динамика свидетельствует о повышении эффективности хозяйственной деятельности и интенсификации производственного процесса исследуемого предприятия общественного питания. В составе балансовой прибыли конечный финансовый результат от финансово-хозяйственной деятельности стабильно прирастает: за рассматриваемый период доля прибыли от финансово-хозяйственной деятельности в балансовой прибыли возросла с 89% до 95%.

Показатели ликвидности.

Коэффициенты ликвидности характеризуют платежеспособность предприятия. Коэффициент текущей ликвидности (формула (1)) характеризует степень покрытия оборотных активов оборотными пассивами.

Коэффициент текущей ликвидности ООО «Таинственный остров»:

$$CR = \frac{\text{Текущие активы}}{\text{Текущие обязательства}} \quad (1)$$

$CR = 160\,336 / 44\,793 = 3,6$. Высокая степень покрытия оборотных активов оборотными пассивами, платежеспособность организации велика. Коэффициент быстрой ликвидности характеризует насколько ликвидные средства организации покрывают его краткосрочную задолженность (формула (2)). Рассчитывается как соотношение между оборотными средствами за вычетом запасов и краткосрочной кредиторской задолженностью.

Коэффициент быстрой ликвидности ООО «Таинственный остров»:

$$QR = \frac{\text{Денеж. средства} + \text{Кратк. инвестиции} + \text{Счета и векс. к получению}}{\text{Текущие обязательства}} \quad (2)$$

$$QR = (160\,336 - 44\,462) / 44\,793 = 115\,874 / 44\,793 = 2,6$$

У организации весьма высокая способность погашать свои текущие обязательства в случае возникновения сложностей в связи с реализацией продукции, оказания услуг.

Абсолютная ликвидность (формула (3)). Данный коэффициент рассчитывается как отношение денежных средств и краткосрочных финансовых вложений к краткосрочным обязательствам (текущим пассивам).

Коэффициент абсолютной ликвидности в ООО «Таинственный остров»:

$$LR = \frac{\text{Денежные средства} + \text{Краткосрочные инвестиции}}{\text{Текущие обязательства}} \quad (3)$$

$$LR = 2,07$$

Очень хорошее значение показателя – каждый день потенциально могут быть оплачены более чем 200% средств организации. Показатели платежеспособности. Платёжеспособность — способность организации своевременно выполнять денежные обязательства, обусловленные законом или договором за счёт имеющихся в его распоряжении денежных ресурсов. Неплатежеспособность — неспособность субъекта предпринимательской деятельности исполнить, после наступления установленного срока их оплаты, денежные обязательства перед кредитором. Неплатежеспособность может стать причиной банкротства.

Коэффициент автономии (финансовой независимости, собственного капитала) характеризует долю собственности владельцев организации в общей сумме 60 авансированных средств, определяется как отношение собственного капитала и резервов к сумме всех средств.

В ООО «Таинственный остров» коэффициент автономии равен: $K_a = 0,8$. Коэффициент автономии достаточно высок, что говорит о финансовой независимости организации от кредиторов.

Коэффициент финансового левенджда прямо пропорционален финансовому риску предприятия и отражает долю заемных средств в источниках финансирования активов предприятия. Коэффициент финансового левенджда в ООО «Таинственный остров»: $K = 0,28$. Коэффициент ниже нормативного значения 0,5-0,8. В организации преобладает собственный капитал.

Показатели рентабельности.

Коэффициент рентабельности активов показывает способность активов компании породить прибыль или другими словами – сколько прибыли приходится на каждый рубль, вложенный в имущество организации. Рентабельность активов – индикатор общей доходности и эффективности деятельности компании. Рассчитывается как частное от деления чистой прибыли, полученной за период, на общую величину активов организации за период.

Коэффициент рентабельности активов: $K_p = 0,29$. Средняя рентабельность активов. Говорит о том, что с каждого вложенного в имущество рубля организация получает 0,29 рубля. Рентабельность собственного капитала характеризует эффективность использования капитала и показывает, сколько предприятие имеет чистой прибыли с рубля, авансированного в капитал. Рассчитывается как отношение чистой прибыли к капиталу и резервам.

Коэффициент рентабельности собственного капитала: $K_p = 0,32$. Довольно высокая рентабельность собственного капитала. Говорит о том, что с каждого рубля, авансированного в капитал, организация имеет 0,32 руб.

Рентабельность продаж характеризует эффективность производственной и коммерческой деятельности и показывает, сколько предприятие имеет чистой прибыли с рубля продаж. Иными словами, сколько средств остается у предприятия после покрытия себестоимости продукции, выплаты процентов по кредитам и уплаты налогов. Показатель

рентабельности продаж характеризует важнейший аспект деятельности компании – реализацию основной продукции, а также позволяет оценить долю себестоимости в продажах. Вычисляется как отношение чистой прибыли к выручке (нетто) от всех видов продаж. Коэффициент рентабельности продаж в ООО «Таинственный остров»: $Kp \text{ пр.} = 0,16$. Рентабельность продаж составила 1,6%.

Коэффициент рентабельности внеоборотных активов характеризует эффективность использования внеоборотных активов предприятия. Рассчитывается как отношение чистой прибыли к сумме внеоборотных активов. Коэффициент рентабельности внеоборотных активов в 2016 году составил 0,02 или 2%.

Для оценки эффективности использования материальных ресурсов, применяют коэффициент рентабельности затрат. Коэффициент характеризует окупаемость издержек производства и показывает, сколько предприятие имеет прибыли с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию продукции. Рассчитывается как отношение суммы чистого денежного притока к себестоимости проданных товаров. В ООО «Таинственный остров» коэффициент рентабельности продаж в 2016 г. составил 0,16. Это означает, что с каждого рубля, затраченного на производство и реализации продукции, работ, услуг организация имеет прибыль 0,16 руб.

2.3. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам в ООО «Таинственный остров»

Учет расчета налога на прибыль (НнП).

Базовая ставка налога – 20 процентов. При этом 3 процента перечисляют в федеральный бюджет, а 17 – в региональный.

ООО «Таинственный остров» по итогам 3 квартала 2016 получило прибыль в размере 1 941 800 руб. Отражая операции с налогом на прибыль в 3 квартале 2016, бухгалтер ООО «Таинственный остров» сделал проводки (смотрите Таблицу 4).

Таблица 4 – Проводки по налогу на прибыль, руб.

Дебет	Кредит	Описание	Сумма
99	68	Сумма условного налога на прибыль отражена в составе расходов (1 941 800 руб. * 20%)	388 360
99	68	Сумма ПНО отражена в составе расходов	33 750
68	77	Учтено возникшее отложенное налоговое обязательство	4 350
77	68	Отражено погашение отложенного налогового обязательства	2 150
09	68	Учтен возникший отложенный налоговый актив	9 120
68	09	Отражено погашение отложенного налогового актива	3 430

Для определения суммы НнП бухгалтер ООО «Таинственный остров» сделал следующий расчет: сумма текущего налога на прибыль — 425 600 руб. ((388 360 руб. + 33 750 руб. — (4 350 руб. — 2 150 руб.) + (9 120 руб. — 3 430 руб.)).

НДС от суммы полученных авансов.

Для того, чтобы рассчитать НДС, необходимо рассчитать сумму НДС исчисленную при реализации, сумму вычетов по НДС, и, при необходимости – сумму НДС которую нужно восстановить к уплате.

Между ООО АПХ «Мираторг» и ООО «Таинственный остров» заключен договор на поставку мраморной говядины стоимостью 1 143 850 руб., НДС 174 486 руб. 12.01.2016 в счет поставщика ООО АПХ «Мираторг» поступила предоплата в размере 100% от стоимости поставки мраморной

говядины. 15.01.2016 со склада ООО АПХ «Мираторг» была проведена отгрузка мраморной говядины ООО «Таинственный остров».

В учете ООО «Таинственный остров» бухгалтер сделал записи (смотрите Таблицу 5).

Таблица 5 – НДС от суммы полученных авансов, руб.

Дебет	Кредит	Описание	Сумма	Документ
51	62.2	Зачислены средства от ООО «Таинственный остров» в счет предоплаты за поставку мраморной говядины	1 143 850	Банковская выписка
76 Авансы полученные	68 НДС	Учтена сумма НДС от полученной предоплаты	174 486	Счет-фактура
62.1	90.1	Со склада ООО АПХ «Мираторг» проведена отгрузка мраморной говядины ООО «Таинственный остров»	174 486	Товарная накладная
90.3	68 НДС	Отражена сумма налога от реализации мраморной говядины	174 486	Счет-фактура
62.2	62.1	Отражено погашение задолженности ООО «Таинственный остров» ранее перечисленным авансом	1 143 850	Банковская выписка, товарная накладная
68 НДС	76 Авансы полученные	Сумма НДС принята к вычету	174 486	Счет-фактура

Пример расчета НДФЛ с заработной платы

Тарзину Денису Евгеньевичу (повар горячего цеха) начислена зарплата с учетом премии в размере 30 000 руб. Тарзин имеет право на вычет в размере 500 руб., также он имеет одного ребенка. Посчитаем НДФЛ с этой зарплаты и произведем необходимые проводки по его удержанию (смотрите Таблицу 6):

Зарплата за минусом вычетов облагается налоговой ставкой 13%.

$$\text{НДФЛ} = (30\,000 - 500 - 1\,400) * 13 / 100 = 3\,653 \text{ руб.}$$

Таблица 6 – Проводки по начислению НДФЛ с зарплаты, руб.

Сумма	Дебет	Кредит	Название операции
30 000	44	70	Начислена зарплата Тарзину
3 653	70	68	Удержан налог с зарплаты
26 347	70	50	Выплачена зарплата Тарзину
3 653	68	51	Налог, подлежащий уплате, перечислен в бюджет

Налог на имущество.

В ООО «Таинственный остров» на балансе числится 1 печь Хоспер для приготовления мясных и рыбных блюд, стоимостью 435 657 руб. Поскольку ООО «Таинственный остров» находится в Свердловской области, то в данной организации имущество облагается по ставке 2,2%.

Годовая сумма налога: $435\,657 * 2,2\% = 9\,582,45$ руб.

Авансовые платежи: $9\,582,45 / 4 = 2\,395,61$ руб.

Авансовые платежи уплачивают один раз в квартал.

В учете ООО «Таинственный остров» сделаны следующие записи (смотрите Таблицу 7)

Таблица 7 – Учет оплаты платежей по имущественному налогу, руб.

Дата	Дебет	Кредит	Описание	Сумма
12.04.16	91.2	68-Налог на имущество	Начислен аванс по налогу за I кв. 2016	4 046,11
12.04.16	68-Налог на имущество	51	Оплачен аванс по налогу за I кв. 2016	4 046,11
17.07.16	91.2	68-Налог на имущество	Начислен аванс по налогу за II кв. 2016	4 046,11
17.07.16	68-Налог на имущество	51	Оплачен аванс по налогу за II кв. 2016	4 046,11

Продолжение таблицы 7

13.10.16	91.2	68-Налог на имущество	Начислен аванс по налогу за III кв. 2016	4 046,11
13.10.16	68-Налог на имущество	51	Оплачен аванс по налогу за III кв. 2016	4 046,11
12.01.17	91.2	68-Налог на имущество	Начислена сумма окончательной оплаты по налогу за 2016 год	4 046,11
12.01.17	68-Налог на имущество	51	Произведен окончательный расчет по налогу за 2016 год	4 046,11

Были продемонстрированы некоторые операции по налогам и проводки по ним. Налоги в организации платят стабильно, штрафов и пени нет.

Общую картину по налогам и сборам организации можно увидеть в Таблице 8.

Таблица 8 – Налоговые обязательства, тыс. руб.

Период	2016 г.	2015 г.	2014 г.
Налог на прибыль	1 109,49	952,54	813,16
НДС	147,18	123,16	154,87
НДФЛ	(143,16)	(112,84)	(105,76)
Налог на имущество	67	63	54
Итого	1 180,51	1 025,86	916,27

По данным таблицы видно, что с 2014 года налоговые обязательства увеличиваются, в большей мере, за счет увеличения налога на прибыль.

3. Основные направления по совершенствованию организации бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам ООО «Таинственный остров»

3.1. Основные направления совершенствования организации бухгалтерского учета на предприятии

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием ресурсов и предприятия. Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности. В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета на предприятии большое значение имеет разработка плана его организации. План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план инвентаризации, План счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии. В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации. При выборе формы учета организации обязаны

руководствоваться указаниями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в основном в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Следует отметить, что значение учетной политики недооценивается многими организациями, в которых к разработке учетной политики относятся формально, не изучают последствия применения тех или иных ее элементов.

Между тем выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налога на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

В современных условиях, когда предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой

политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и оперативных решений управляющим необходима достоверная информация, как о производственном, так и о финансовом положении предприятия.

Решением второй части этой задачи и занимается бухгалтерская служба предприятия.

В самом общем виде бухгалтерский учет – это информационная система, которая измеряет, обрабатывает и передает финансовые данные. Говоря о такой системе, в первую очередь следует определить, что именно ею измеряется. Бухгалтерский учет связан с измерением влияния (в денежном выражении) хозяйственных операций на капитал конкретных хозяйствующих единиц – организаций. Объектом измерения в бухгалтерском учете являются хозяйственные операции.

По определению Американской ассоциации бухгалтеров, бухгалтерский учет – это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и предоставления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений. Другими словами, бухгалтерский учет призван обеспечить определенных лиц информацией, необходимой для принятия правильных решений.

Переход отечественной экономики от административных методов управления к рыночным условиям хозяйствования коренным образом изменил запросы пользователей бухгалтерской информации.

В условиях рыночной экономики значительно усложнился процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная самостоятельность, заключающаяся в выборе организационной формы предприятия, вида деятельности, партнеров по бизнесу, в определении рынков сбыта продукции (услуг) и т.д. Финансовая самостоятельность предприятия состоит в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования и др. Следовательно,

усложняются и задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет административной системы сегодня не смог бы удовлетворить запросы современного «рыночного» предприятия. В этих условиях неизбежным становится появление управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Весь бухгалтерский учет начинает делиться на финансовый и управленческий (Рисунок 3).

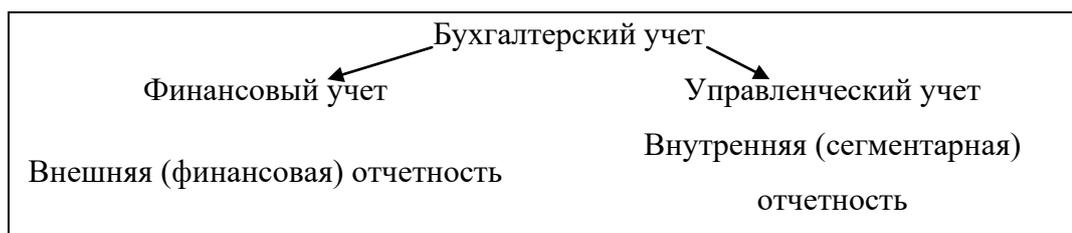


Рисунок 3 – Связь видов учета и отчетности в единой системе бухгалтерского учета

На выходе бухгалтерской информационной системы формируются отчеты для:

1. внешних пользователей бухгалтерской информации;
2. целей периодического планирования и контроля;
3. принятия решений в нестандартных ситуациях и выбора политики организации.

Прерогативой финансового учета является составление отчетов первой группы (внешних отчетов). При этом внешними пользователями бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов, служащие предприятия.

Держатели акций стремятся иметь сведения о стоимости их капиталовложений и о том, какая прибыль извлекается из акций. Наемные работники хотят располагать данными о способности предприятия удовлетворять требованиям повышения заработной платы и воздерживаться от избытка рабочей силы. Кредиторы и владельцы ссудного капитала

нуждаются в информации о способности той или иной фирмы выполнить взятые финансовые обязательства. Такие государственные организации, как Госкомстат России и налоговая инспекция, также собирают бухгалтерскую информацию и при этом уделяют внимание детализированным данным о декларируемой прибыли, начисляемых налогах, об объемах капиталовложений, имуществе и т.д.

Задачей бухгалтерского управленческого учета является составление отчетов второй и третьей групп, информация которых предназначена для собственников предприятия (организации), где проводится учет, и его управляющих (менеджеров), т.е. для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства[13].

Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора, для которого они предназначены, например: анализ себестоимости изделия – с целью определения себестоимости продукции; сметы – для планирования будущих операций; текущие оперативные отчеты центра ответственности (производственного участка) – для оценки результатов его работы; отчеты о понесенных затратах – для принятия краткосрочных решений; анализ сметы капитальных вложений – для целей долгосрочного планирования и т.д.

Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием.

При составлении отчетов для внешних пользователей в системе финансового учета бухгалтер обязан руководствоваться действующими нормативными документами, однако принципы отчетности, заложенные в

них, не всегда способствуют истинному отражению дел на предприятии, что приводит к искажению его реального финансового состояния, а следовательно, ошибочным управленческим решениям.

В первую очередь это касается порядка формирования информации о важнейшем учетном показателе – себестоимости продаж. С учетом существующей законодательной базы в финансовом учете определяется свод затрат на производство в разрезе экономических элементов. В управленческом учете, в зависимости от задач, решаемых этой системой, возможны различные подходы к исчислению себестоимости.

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление бухгалтерской деятельности. Статьей 313 главы 25 НК РФ цель налогового учета определена как «формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций».

При осуществлении, этого вида учета организация должна руководствоваться специально разработанной учетной политикой для целей налогообложения и использовать аналитические регистры (в ряде случаев отличные от регистров финансового учета).

3.2. Оптимизация системы налогообложения на предприятии

Мировой опыт показывает, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика, эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, но затем начинает резко снижаться. При этом потери бюджетной системы становятся невосполнимыми, так как определённая часть налогоплательщиков или разоряется, или сворачивает производство, другая часть находит как законные, так и незаконные пути минимизации установленных и подлежащих к уплате налогов. При снижении налогового бремени в дальнейшем для восстановления нарушенного

производства потребуются годы. Проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы, в том числе за счёт отмены льгот, вовлечением в сферу уплаты теневого бизнеса, дальнейшем укреплении налоговой и финансовой дисциплины. Создание благоприятных налоговых условий для функционирования легальной экономики, законопослушных налогоплательщиков целиком и полностью зависит от решения этих проблем. Поэтому необходимо, чтобы Налоговый кодекс РФ, после принятия его глав кардинально изменил ситуацию с реальным снижением налогового бремени для российских налогоплательщиков.

Согласно действующего законодательства ООО «Таинственный остров» может перейти на специальные режимы налогообложения, поэтому проведем теоретическое моделирование ситуации перехода предприятия на УСН и ЕНВД.

Рассчитаем возможные суммы налогов по УСН в Таблице 9.

Таблица 9 – Расчет налоговой нагрузки ООО «Таинственный остров» при возможном применении УСН, тыс. руб.

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютное изменение	
				Базисное	Цепное
1. База налогообложения доходы, ставка налога 6%					
Доходы предприятия	829	62	122	-951	60
Налог по УСН	49,74	3,72	7,32	-57,06	3,6
Транспортный налог	0	0	0	0	0
Страховые взносы на ОПС	566,81	726,9	769,29	202,48	42,39
ИТОГО НАЛОГОВ ЗА ГОД	616,55	730,62	776,61	-	-
2. База налогообложения – «доходы-расходы», ставка налога 15%					
Доходы предприятия	2 185	2 617	2 894	709	277
Расходы предприятия	1 179	2 235	2 316	1 137	81
Налогооблагаемая база	1 006	382	578	-428	196
Налог по УСН	150,9	57,3	86,7	-64,2	29,4
Транспортный налог	0	0	0	0	0
Страховые взносы на ОПС	566,81	726,9	769,29	202,48	42,39
ИТОГО НАЛОГОВ ЗА ГОД	717,71	784,2	855,99	-	-

Рассмотрим налоговую нагрузку на предприятие при применении упрощенной системы налогообложения при прочих равных условиях:

- применение УСН освобождает от уплаты налога на прибыль, налога на имущество организаций и единого социального налога;
- организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Рассмотрим налоговую нагрузку на ООО «Таинственный остров» при переходе на ЕНВД при прочих равных условиях:

- уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций;
- организации, применяющие ЕНВД, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Произведем расчет налоговой нагрузки на ООО «Таинственный остров» при условии перехода на ЕНВД в 2014-2016 г. в Таблице 10.

Таблица 10 – Расчет налоговой нагрузки ООО «Таинственный остров» при возможном применении ЕНВД, тыс. руб.

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютное изменение	
				Базисное	Цепное
Базовая доходность	1 800	1 800	1 800	0	0
К1	1,241	1,081	1,148	-0,093	0,067
К2	0,181	0,181	0,181	0	0
Налоговая база, тыс. руб.	35 175	105 657	112 206	77 031	6 549
Налог по ЕНВД, 15%	5 276	15 849	16 831	11 555	982
Транспортный налог	0	0	0	0	0
Страховые взносы на ОПС	566,81	726,9	769,29	202,48	42,39
Итого налогов за год	619,57	885,39	937,6	-	-

Сведем результаты исследования возможной налоговой нагрузки на предприятие ООО «Таинственный остров» при применении различных налоговых режимов в общую Таблицу 11.

Таблица 11 – Суммы уплаченных налогов при различных режимах налогообложения ООО «Таинственный остров», тыс. руб.

Налоговая нагрузка на предприятие	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютное изменение	
				Базисное	Цепное
Общий режим налогообложения	916,27	1 025,86	1 180,51	264,24	154,65
УСН по «доходам», 6%	616,55	730,62	776,61	160,06	45,99
УСН по «доходам – расходы», 15%	717,71	784,2	855,99	138,28	71,79
ЕНВД	619,57	885,39	937,6	318,03	52,24

На первый взгляд, в 2014-2016 г. – наиболее приемлемым для ООО «Система» был ЕНВД. Но данный режим налогообложения не учитывает возможные изменения финансового положения предприятия, динамику его доходов, экономическую ситуацию в целом и этот режим налогообложения следует рекомендовать предприятию только до определенного момента времени.

Налогообложение в режиме УСН с расчетом «доходы-расходы» также не выгодно ООО «Таинственный остров», поскольку данный способ практически дублирует налогообложение прибыли организации, т.е. налоговое бремя по данной системе не сильно отличается по сумме от обычного режима налогообложения. К тому величина уплачиваемых налогов по этому режиму превышает суммы по всем остальным режимам, кроме 2015 г. таким образом, данный режим налогообложения также не может применяться на предприятии.

И только режим УСН по доходам со ставкой 6% объективно реагирует на изменение финансовой ситуации. В целом ООО «Таинственный остров»

можно рекомендовать переход на специальный режим налогообложения – ЕНВД, но при этом обязателен постоянный мониторинг финансово-хозяйственной ситуации на предприятии, поскольку в случае дальнейшего снижения выручки следует осуществить переход на Упрощенную систему налогообложения с расчетом налогооблагаемой базы по доходам.

Заключение

Налоговая система является одним из главных элементов рыночной экономики. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов экономического и социального развития. В связи с этим необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям, соответствовала мировому опыту. Нестабильность наших налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т. д., несомненно, играет отрицательную роль, особенно в период перехода российской экономики к рыночным отношениям, а также препятствует инвестициям как отечественным, так и иностранным. Нестабильность налоговой системы на сегодняшний день – главная проблема реформы налогообложения.

Жизнь показала несостоятельность сделанного упора на чисто фискальную функцию налоговой системы: обирая налогоплательщика, налоги душат его, сужая тем самым налогооблагаемую базу и уменьшая налоговую массу. На сегодняшний день существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на их практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшней России, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства.

Общая либерализация налоговой системы способствовала некоторому сокращению теневого сектора экономики и легализации доходов, ранее укрывавшихся от налогообложения.

Для успешного функционирования предприятия на рынке необходимо четко осознавать, на какой целевой сегмент направлена деятельность фирмы, каковы их потребности, система ценностей. Это

позволяет предприятию правильно позиционировать себя на рынке, эффективно работать в условиях постоянно меняющейся макросреды, а также планировать и осуществлять экономический рост.

Экономическое состояние предприятия, его устойчивость и стабильность зависят от результатов его маркетинговой, коммерческой и финансовой деятельности. Если производственные и финансовые планы успешно выполняются, то это положительно влияет на финансовое положение предприятия. Напротив, в результате спада производства и реализации продукции происходит повышение ее себестоимости, уменьшение выручки и суммы прибыли и как следствие – ухудшение финансового состояния предприятия и его платежеспособности. Следовательно, устойчивое финансовое состояние является не игрой случая, а итогом профессионального управления всем комплексом маркетинга, определяющим результаты деятельности предприятия, а также своевременно проведенного маркетингового анализа состояния предприятия.

В ходе проведения в России налоговой реформы целесообразно осуществить следующие основные налоговые преобразования: ослабить налоговое бремя и упростить налоговую систему, отменить низкоэффективные налоги; постепенно переместить налоговое бремя с организаций на физических лиц, снизить долю косвенных налогов; решить проблемы налогового администрирования, связанные со сбором налогов и контролем за соблюдением налогового законодательства; построить налоговую систему, адекватную соответствующим системам развитых стран.

ООО «Таинственный остров» может перейти на специальные режимы налогообложения, в третьей части работы было проведено теоретическое моделирование ситуации перехода предприятия на УСН и ЕНВД. Конечно, налогообложение по данным режимам значительно выгоднее, чем общий режим налогообложения. Поэтому в случае изменения специфики деятельности предприятия, ООО «Таинственный остров» можно

рекомендовать переход на ЕНВД. Однако данный режим налогообложения не учитывает возможные изменения финансового положения предприятия, динамику его доходов, экономическую ситуацию в целом. Только режим УСН по доходам со ставкой 6% объективно реагирует на изменение финансовой ситуации.

Требования усовершенствования бухгалтерского учета также необходимо ввести и в ООО «Таинственный остров» с учетом меняющейся экономической обстановки.

На предприятии ООО «Таинственный остров» необходимо повысить контроль за соблюдением расчетных операций и следить за порядком сверки взаимных расчетов между данными бухгалтерского учета на предприятии и контрагента. Для целей внутреннего контроля утвердить: перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов; инвентаризационную комиссию; постоянно действующую комиссию по оценке и списанию с баланса объектов основных средств и нематериальных активов; порядок и сроки выдачи наличных средств под отчет сотрудникам; порядок оформления отчетов по их использованию; список подотчетных лиц в организации.

Регистры бухгалтерского учета ежемесячно распечатывать на бумажных носителях, осуществлять контроль за хранением и использованием учетной информации.

Список использованных источников

1. Нормативно-правовые акты

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. – 23.05.2016. – № 50. – ст. 7344.
2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 30.12.2015).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016).
4. Постановление Правительства РФ от 30.11.2013 № 1101 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2017 г.» // Собрание законодательства РФ. – 09.12.2013. – № 49 (часть VII). – ст. 6442.
5. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Экономика и жизнь. – № 46. – 2012.
6. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790).
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина России от 31.10. 2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.). Ростов-на-Дону: Феникс, 2015. 155 с.

2. Справочно-статистические материалы

8. Российский статистический ежегодник. 2012: Стат. сб. / Росстат. – М., 2012. 795 с.

3. Монографии, брошюры, статьи, выступления

9. Алексеева Г.И. Бухгалтерский Финансовый Учет. Отдельные Виды Обязательств: Учебное пособие / Г.И. Алексеева. Люберцы: Юрайт, 2015. 268 с.
10. Астахов В.П. Бухгалтерский учет от А до Я: Учебное пособие / В.П. Астахов. Ростов-на-Дону: Феникс, 2013. 479 с.
11. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / Ю.А. Бабаев, Л.Г. Макарова, К.С. Маляренко [и др.]. Москва: ИЦ РИОР, 2013. 170 с.
12. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебное пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. Москва: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2013. 352 с.
13. Бахолдина И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / И.В. Бахолдина, Н.И. Голышева. Москва: ИНФРА-М, 2013. 320 с.
14. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Методы налоговой оптимизации / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. Москва: Аналитика-Пресс, 2013. С. 43.
15. Бурмистрова Л.М. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Л.М. Бурмистрова. Москва: Форум, 2012. 304 с.
16. Васильчук О.И. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / О.И. Васильчук, Д.Л. Савенков; Под ред. Л.И. Ерохина. Москва: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. 496 с.
17. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник / Н.Л. Вещунова. Москва: Проспект, 2013. 848 с.
18. Голикова Е.И. Бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность: реформирование / Е.И. Голикова. Москва: ДиС, 2012. 224 с.
19. Горячих С.П. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах: Учебное пособие / А.В. Зонова, С.П. Горячих, Р.В. Зонова; Под ред. А.В. Зонова. Москва: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2013. 224 с.

20. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие для бакалавров / И.М. Дмитриева. Москва: Юрайт, 2013. 306 с.
21. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Практикум / В.Э. Керимов. Москва: Дашков и К, 2016. 100 с.
22. Кучеров И.И. Налоговое право России. Москва: ЮрИнфоР, 2012. 118 с.
23. Лермонтов Ю.М. Бухгалтерский учет в программе 1С: Бухгалтерия 8.0. Лабораторный практикум (для бакалавров) / Ю.М. Лермонтов. Москва: КноРус, 2013. 216 с.
24. Пансков В.Г. Направления, этапы и элементы оптимизации системы налогообложения/ В.Г. Пансков. Москва: Юрайт, 2015. 97 с.
25. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет / Н.Г. Сапожникова. Москва: КНОРУС, 2012. 427 с.
26. Семенихин В.В. Бухгалтерский учет в общественном питании / В.В. Семенихин. Москва: МФПУ Синергия, 2014. 608 с.
27. Сычева Т.В. Транспорт организации. Бухгалтерский и налоговый учет: Практическое пособие / Т.В. Сычева. Москва: Дашков и К, 2014. 160 с.
28. Филина Ф.Н. Инвентаризация: бухгалтерский учет и налогообложение / Ф.Н. Филина. Москва: ГроссМедиа Ферлаг, РОСБУХ, 2012. 264 с.

4. Электронные ресурсы

29. Сачков Д.А. Проблемы оптимизации налогообложения [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://cyberleninka.ru>.
30. Дорофеев С.Б. Оптимизация налогообложения: законные способы оптимизации НДС и других обязательных платежей [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.calangium.com>.
31. Маляренко Е.А. Налоговое планирование: без права на ошибку [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.statiy.ru>.

Приложения