

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

(наименование института полностью)

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(наименование кафедры полностью)

38.04.01 «Экономика»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Экономическая безопасность в управлении бизнесом

(направленность (профиль))

**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

на тему «Налоговое планирование как элемент системы экономической безопасности»

Студент	<u>Валентина Николаевна Щербанева</u>	_____
	(И.О. Фамилия)	(личная подпись)
Научный руководитель	<u>Наталья Сергеевна Сахчинская</u>	_____
	(И.О. Фамилия)	(личная подпись)
Консультанты	_____	_____
	(И.О. Фамилия)	(личная подпись)
	_____	_____
	(И.О. Фамилия)	(личная подпись)

Руководитель программы д.э.н., профессор Н.С. Сахчинская \_\_\_\_\_

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 г.

**Допустить к защите**

Заведующий кафедрой к.э.н., доцент М.В. Боровицкая \_\_\_\_\_

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 г.

Тольятти 2017

## Содержание

Введение.....	3
1. Теоретические основы налогового планирования в системе экономической безопасности предприятия .....	8
1.1 Понятие, цели, задачи, принципы и способы налогового планирования.....	8
1.2 Классификация налогового планирования в системе экономической безопасности.....	13
1.3 Этапы организации налогового планирования в системе экономической безопасности бизнеса.....	18
2. Оценка эффективности налогового планирования в системе экономической безопасности на примере ОАО «Сызранский мясокомбинат».....	24
2.1 Краткая характеристика деятельности ОАО «Сызранский мясокомбинат».....	24
2.2 Налоговый аспект учетной политики и ее взаимосвязь с налоговым планированием в системе экономической безопасности .....	29
2.3 Оценка эффективности налогового аспекта системы экономической безопасности организации .....	41
2.4 Анализ налоговой нагрузки предприятия.....	56
3. Повышение эффективности процесса налогового планирования в системе экономической безопасности организации.....	67
3.1. Международный опыт налогового планирования и возможности его использования в российской практике.....	67
3.2 Рекомендации по повышению эффективности налогового планирования в системе экономической безопасности организации .....	77
Заключение.....	84
Список использованных источников.....	93
Приложения.....	103

## Введение

Актуальность темы магистерского исследования. Налоговое планирование - новое явление для российской экономики и является результатом применения научных знаний на практике. Что касается терминологии, то в Налоговом кодексе РФ понятия «налоговое планирование» отсутствует, кроме того в данном нормативном документе не закреплены права налогоплательщика на налоговое планирование. В экономической литературе представлено множество различных трактовок, однако общепризнанное понятие отсутствует. Данная проблема касается и организации налогового планирования на предприятии с учетом видов и масштабов деятельности. В связи с этим возникает необходимость решить вопрос о том, что собой представляет исследуемая категория и какие приемы, способы являются наиболее эффективными для применения экономическими субъектами с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения в разрезе специфических особенностей ведения бизнеса.

Таким образом, в последнее время в период проведения налоговых реформ и увеличения налоговой нагрузки на предприятия, при отсутствии в экономической литературе глубокой теоретической проработки концептуальных вопросов налогового планирования, к исследуемой категории отмечен особый интерес со стороны малого, среднего и большого бизнеса. В связи с этим выбранная тема выпускной квалификационной работы является актуальной.

Актуальность поставленных практических вопросов. Тема диссертации актуальна, поскольку результаты налогового планирования в системе экономической безопасности дают возможность составить мнение и принять решения относительно налоговой безопасности предприятия в конкретный момент времени для нивелирования налоговых рисков, позволяют оценить налоговую нагрузку предприятия для проведения расчетов и платежей, эффективность формирования налоговой базы.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в обоснование функциональной роли налогового планирования для экономического субъекта.

Для достижения поставленной цели требуется решить ряд задач, определивших логику и структуру исследования:

- ознакомиться с понятием, целями, задачами, принципами, инструментами и способами налогового планирования;
- рассмотреть классификацию налогового планирования;
- выделить этапы организации налогового планирования на предприятии;
- дать краткую характеристику деятельности ОАО «Сызранский Мясокомбинат»;
- раскрыть основные аспекты учетной политики для целей налогообложения, отразив ее взаимосвязь с налоговым планированием;
- оценить эффективность организации системы налогового планирования;
- рассмотреть международный опыт налогового планирования и возможности его использования в российской практике;
- разработать рекомендации по эффективности налогового планирования в исследуемой организации.

Объект исследования - ОАО «Сызранский мясокомбинат», деятельность которого связано с переработкой всех видов мяса.

Предмет исследования - процесс налогового планирования на предприятии.

Теоретическая и методологическая основа исследования. В процессе исследования теоретической и методических основ были изучены методические материалы, специальная литература, результаты исследований фундаментальных и прикладных научных работ отечественных и зарубежных авторов, материалы научных и научно–практических конференций по вопросам налогового планирования. В работе были

использованы статистические данные и документы бухгалтерской отчетности ОАО «Сызранский мясокомбинат».

Методологической и теоретической основой исследования являются нормативно-правовые акты РФ, регулирующие ведение налогового и бухгалтерского учета, составления бухгалтерской и налоговой отчетности, а также учебные пособия и статьи в периодических изданиях по вопросам налогообложения, налогового права, налогового планирования, налогового анализа, а также сведения, опубликованные на сайтах Минфина РФ и ФНС РФ. Кроме этого информационной базой являются данные ОАО «Сызранский мясокомбинат»

Степень научной разработанности проблемы. Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в изучении научных трудов отечественных и зарубежных ученых в области экономических аспектов, связанных с налоговым планированием, таких как Р.А. Алборов, Бреславцева, В.В.Белугина, Р.П.Булыга, С.Н. Галдицкая, Л.В. Донцова, И.Г. Кукукина, С.Е.Кован, М.В.Мельник, С.В. Панкова, В.И. Подольский, Т.М. Рогуленко, А.А. Савин, А.Е. Суглобов, Н.С. Сахчинская, А.Д. Шеремет, Г.В.Федорова, М.Б. Чиркова и др.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в разработке мероприятий по налоговому планированию в системе экономической безопасности.

В ходе написания выпускной квалификационной (дипломной) работы использованы общенаучные методы исследования, в частности, такие как эмпирический, статистический, позитивного и нормативного анализа, а также специальные методы прикладных экономических дисциплин (сравнение, группировка, приемы и методы экономического анализа).

Все методы использовались соответственно их функциональным возможностям, что позволило обеспечить достоверность выводов диссертационного исследования.

Информационная база исследования. Законодательно–нормативной базой работы являются Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402–ФЗ от 06.12.2011г., Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 17.08.2013), и другие.

Информационной базой исследования является бухгалтерская финансовая отчетность ОАО «Сызранский мясокомбинат» за 2013–2014гг.: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах.

Научная новизна исследования состоит в обосновании и разработке комплекса теоретико-методических положений по формированию системы экономической безопасности при становлении налогового планирования организации.

Публикации. По теме магистерской диссертации опубликованы научные работы.

Объем и структура магистерской диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений; содержит таблицы, диаграммы и рисунки.

В выпускной квалификационной работе сформулированы и обоснованы основные новые научные результаты, выносимые на защиту:

- дано определение налогового планирования как элемента системы экономической безопасности;
- обоснованы организационно-методические положения, стадии, базовые этапы налогового планирования как неотъемлемого элемента системы экономической безопасности коммерческих организаций;
- разработана методика оценки действующей системы налогообложения на примере действующего предприятия и описана во взаимосвязке все их основные показатели системы экономической безопасности;
- предложены качественные составляющие анализа налоговой нагрузки системы экономической безопасности;

- предложены рекомендации по совершенствованию процесса налогового планирования и дана оценка экономической эффективности от внедрения данных мероприятий на ОАО «Сызранский мясокомбинат».

Основные положения магистерской диссертации доведены до конкретных методик и рекомендаций, реализация которых способствует совершенствованию методики налогового планирования в рамках системы экономической безопасности.

1) разработанные этапы контроля и анализа налоговой нагрузки экономического субъекта;

2) предложены унифицированные формы анализа действующей системы налогообложения.

Результаты, полученные в ходе проведенного исследования, могут использоваться в практической деятельности ОАО «Сызранский мясокомбинат».

Апробация результатов исследования. Основные результаты проведенного диссертационного исследования были внедрены в ОАО «Сызранский мясокомбинат».

Наиболее существенные теоретические разработки, выполненные в ходе исследования, были представлены в научных сообщениях в 2014 – 2016 годах.

Публикации. По теме магистерской диссертации опубликованы научные работы общим объемом 1 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений; содержит таблицы и графики. Список литературы включает 102 наименований.

## 1. Теоретические основы налогового планирования в системе экономической безопасности предприятия

### 1.1 Понятие, цели, задачи, принципы и способы налогового планирования

Налоговое планирование является новым явлением для российской экономики и является результатом применения научных знаний на практике. Его важность состоит в разработке и внедрении схем оптимизации налоговых платежей, не нарушающих требований законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения РФ.

Ознакомимся с определением исследуемой категории. Что касается терминологии, то в Налоговом кодексе РФ (далее НК РФ) [6; 7] понятия «налоговое планирование» отсутствует, кроме того в данном нормативном документе не закреплены права налогоплательщика на налоговое планирование. В учебных пособиях, монографиях, периодических изданиях, обзорах СМИ, рассматривающих вопросы налогового права, налогообложения и оптимизации налоговой базы, представлены различные трактовки, однако общепризнанное понятие налогового планирования нет. Следовательно, появляется проблема в решении вопроса о том, какое из понятий исследуемой категории будет более приемлемым для применения на микроуровне с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения.

Учитывая многочисленные определения налогового планирования в деятельности экономического субъекта (организации и индивидуального предпринимателя), выделим основные характеристики исследуемой категории:

- полное и правильное применение льгот, скидок, изъятий, вычетов, разрешенных законодательством в области налогообложения с учетом мнения налогового контроля, денежной и инвестиционной стратегии страны, а также собственника бизнеса;



– воздействие налогоплательщика на совокупность элементов налогов с целью достижения налоговой выгоды в рамках налогового законодательства.

По нашему мнению, сущность налогового планирования специфической области управленческой деятельности заключается в оптимизации налоговой нагрузки и недопущении неправомерных или спорных ситуаций с налоговыми органами, влекущие штрафные санкции.

Цели при организации налогового планирования в современных условиях представлены на рисунке 1.1.

Цели налогового планирования	Максимизация размера прибыли экономического субъекта
	Оптимизация налоговой нагрузки в рамках соблюдения законодательства о налогах и сборах
	Избежание и предотвращение несостоятельности (банкротства) организации за счет совершения существенных правонарушений в области налогообложения;
	Лидерство в конкурентной борьбе
	Достижение прозрачности финансового состояния предприятия для собственников, инвесторов, кредиторов

Рисунок 1.1 - Цели налогового планирования

Выстраивать налоговое планирование необходимо в общем контексте планирования бизнеса экономического субъекта, т.к. изначальная цель деятельности – прибыль, а не минимальный размер налоговых платежей. Таким образом, любые действия налогоплательщика должны, в первую очередь стремиться к максимизации прибыли, а потом уже принимать во внимание оптимизацию налоговой нагрузки.

В рамках налогового планирования используются общепринятые принципы, а также специфические принципы, присущие только налоговым отношениям. Отметим, что в современной экономической литературе отсутствует четкая формулировка принципов налогового планирования. Данный вопрос остается дискуссионным и его нужно рассмотреть как с позиции интересов налогоплательщиков, так и государства.

Таблица 1. 1 – Принципы налогового планирования и их характеристика

№ п/п	Название принципа	Характеристика принципа
1	Экономическая самостоятельность	Экономический субъект имеет право формировать и оптимизировать налоговую базу по одному налогу или по всей их совокупности. Однако в первом случае необходимо учитывать множественность фискальных платежей в российской налоговой системе, и что уменьшение размера одного налога обязательно вызовет рост другого
2	Плановость	Подразумевает применение современных методов внутрифирменного планирования и контроля финансово-хозяйственной деятельности с целью своевременного поступления денежных ресурсов по окончанию отчетного периода, не нарушая срока уплаты налоговых платежей
3	Законность	Соблюдение требований действующего законодательства. Регулирующего начисление и уплату налогов, сборов и взносов
4	Оперативность	Налоговая политика экономического субъекта требует своевременной корректировки с учетом всех изменений в действующем законодательстве по налогам и сборам
5	Оптимальность	Применение механизмов, оптимизирующих размер налоговых обязательств, не должно причинять ущерб стратегическим целям предприятия, интересам его собственников
6	Конфиденциальность	При использовании методов налоговой оптимизации следует соблюдать конфиденциальность, т.к. распространение сведений об удачно проведенной налоговой оптимизации способно вызвать негативные последствия
7	Комплексная налоговая экономия	Его сущность заключается в применении множества легальных способов налоговой оптимизации

Действующее налоговое законодательство предоставляет хозяйствующим субъектам ряд возможностей для практической реализации налогового планирования. В качестве основных инструментов налогового планирования выделяется множество приемов и способов, представленных в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Способы налогового планирования и их характеристика

№ п/п	Название способа	Характеристика способа
1	Грамотная разработка учетной политики для целей налогообложения	Законодательство во многих случаях предоставляет право налогоплательщику выбирать способы бухгалтерского учета и налогообложения, поэтому от этого во многом зависят порядок и сумма уплачиваемых налогов. Из предложенных вариантов необходимо выбрать наиболее оптимальный и отразить в учетной политике

## Продолжение таблицы 1.2

2	Использование пробелов в законодательстве	Очень рискованный и краткосрочный способ. В современных рыночных условиях пробелы присутствуют всегда, особенно в условиях постоянно изменяющейся законодательной базы. Однако государство мобильно реагирует на них, стремясь ликвидировать их полностью или частично. В связи с этим организациям бессмысленно применять данный способ в долгосрочном налоговом планировании. Применение обоснованно только после грамотной юридической консультации, хотя это не дает ни какой гарантии и может привести к спорной ситуации. При этом нужно помнить норму п. 7 ст. 3 НК РФ, которая указывает, что при неустранимых сомнениях, противоречиях и неясностях в законодательных актах в области налогообложения толкование осуществляется в пользу налогоплательщика
3	Применение льготных условий в области налогообложения	В законодательных актах для некоторых категорий налогоплательщиков предоставляются льготные условия налогообложения. Так, например, ст. 18 НК РФ предусмотрено применение специальных налоговых режимов (упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог, система налогообложения при выполнении соглашений по разделу продукции, патентная система налогообложения)
4	Реализация права на налоговые льготы на территории РФ	На законодательном уровне предусмотрено существенное количество налоговых льгот, которые не всегда применяется в полном объеме и не всеми экономическими субъектами. Применение данного способа заключается в том, чтобы правильно реализовать право льготы. Льготы устанавливаются не только НК РФ, а также нормативными актами субъектов РФ и органов местного самоуправления, поэтому об их существовании многие налогоплательщики не знают
5	Метод выявления и исправления ошибок	В результате ошибок в налогообложении налогоплательщики увеличивают налоговые платежи. При выявлении этих ошибок налоговыми органами, налогоплательщику доначислят налоги и начислят штрафы, пени. Однако у налогоплательщика имеется возможность своевременно выявить и исправить ошибки в области налогообложения, что позволит избежать штрафных санкций
6	Вывод прибыли в оффшорные зоны	Его суть состоит в том, что прибыль выводится в зоны с льготным налогообложением, что позволяет снизить налоговую нагрузку по налогу на прибыль, т.к. там применяются пониженные ставки. Преимущество оффшорных зон - налоговые льготы, и упрощенный контроль за деятельностью налогоплательщика со стороны налоговых органов. Однако следует учитывать, что правительство РФ ведет борьбу с применением данного способа, т. к. он приводит к большим потерям в бюджете. Для этого применяются такие механизмы, как контроль цен налоговыми органами (ст. 40 НК РФ) и антиоффшорное законодательство

## Продолжение таблицы 1.2

7	Изменение срока уплаты налогов	Законодательство предусматривает возможность отсрочить уплату сумм налога за счет изменения срока его уплаты. Для налогоплательщика выгода в отсрочке платежа состоит в том, что налог уплачивается в более поздние сроки. Оценить такую выгоду экономически можно исходя из суммы процентов, которые сэкономлены налогоплательщиком в связи с получением этой отсрочки
8	Правильная организация сделок и выбор оптимальной формы договорных отношений с учетом налоговых последствий	Как правило, данный способ предусматривает метод: - замены отношений, предполагающий замену отношений между сторонами сделки. Например, договор купли-продажи заменяется на посреднический договор или наоборот; - разделения отношений, который предусматривает из одного отношения выделить два отношения, например, договор на строительство объекта и поставку оборудования можно разделить на два отдельных договора. - конкретизации отношений, уточняющий специфику договорных отношений. Например, продажа продукции самостоятельно или через комиссионера; производство готовой продукции из собственного сырья или из давальческого сырья
9	Лоббирование	Применяя данный способ, налогоплательщик или его доверенное лицо влияет на нормативные акты, в результате чего формируется выгодная для него льгота или налоговый режим. Данный способ доступен только крупным компаниям, имеющим политическое влияние. Отдельной разновидностью метода лоббирования является получение разъяснений от финансовых или налоговых органов по вопросу, имеющему важное значение для налогоплательщика. Если налогоплательщик получит разъяснение налогового органа в свою пользу, то он будет застрахован от применения санкций в будущем, что указано в ст. 111 НК РФ. При наличии такого разъяснения сумма налога и пеней может быть взыскана в дальнейшем, но взыскание штрафов не последует. Кроме того, разъяснение финансового или налогового органа может повлиять на мнение лиц, проводящих проверку
10	Минимизация налоговых рисков	Суть способа сводится к тому, при наличии у налогоплательщика серьезных налоговых рисков возникает потребность в их снижении с помощью применения различных способов – от правильного оформления документов до отказа от совершения некоторых сделок
11	Прогнозирование изменений налогового законодательства	Все существенные изменения в налоговом законодательстве сначала обсуждаются в прессе, затем проект документа поступает в соответствующий орган для рассмотрения. Если это федеральный закон, то он проходит три чтения в Государственной Думе, утверждается Советом Федерации и подписывается Президентом РФ. Правительство РФ, как правило, формирует долгосрочные программы, в которых можно найти информацию и о планируемых налоговых изменениях. Анализируя всю эту информацию, налогоплательщик может с большой долей вероятности прогнозировать изменения в законодательстве и планировать свою налоговую политику

## Продолжение таблицы 1.2

12.	Льготы в рамках международного сотрудничества	Данный способ сводится к разработке схем международного налогового планирования, т.е. взаимодействия в своей коммерческой деятельности фирм, зарегистрированных в иностранных государствах и имеющих режим льготного налогообложения
13	Налоговый календарь	Он необходим для контроля за сроками налоговых платежей, что позволит не допустить нарушение установленных предельных сроков. Кроме того, наиболее выгодно осуществлять платежи в последние дни установленных сроков

На наш взгляд, использование всей совокупности приемов налогового планирования позволит оптимизировать налоговую нагрузку, соблюдая законодательство по налогам и сборам.

## 1.2 Классификация налогового планирования в системе экономической безопасности

Российская Федерация переживает сложный исторический период становления новых социально-экономических отношений. Переход к новым формам государственного управления происходит в условиях постоянного дефицита и противоречивости правовой базы, регулирующей экономические отношения, отставания законодательства от реально происходящих в обществе процессов.

В международных отношениях Россия сталкивается со стремлением промышленно развитых стран, крупных иностранных корпораций использовать ситуацию в России и государствах - участниках Содружества Независимых Государств в своих экономических и политических интересах.

Все это делает особо актуальной целенаправленную деятельность по обеспечению экономической безопасности страны и ее граждан на основе единой государственной стратегии. Конечно, налоговый аспект является наиболее значимым в этом вопросе, так как налоговая система является системой обеспечения социальной жизни страны.

Налоговое планирование в большей части нацелено на оптимизацию основных налогов, сборов и взносов, что является основной целью системы экономической безопасности.

С целью определения правового содержания и сущности налогового планирования как элемента системы экономической безопасности ознакомимся с его видами (таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Классификация видов налогового планирования в системе экономической безопасности бизнеса

№ п/п	Классификационный признак	Вид планирования	Влияние на систему экономической безопасности
1	Законность действий налогоплательщика и степень налоговой нагрузки	Классическое налоговое планирование	Является объектом системы экономической безопасности
		Оптимизационное налоговое планирование	Является объектом системы экономической безопасности
		Противозаконное налоговое планирование	Система экономической безопасности должна осуществлять контроль за начислениями налогов и проверять чистоту сделки
2	Форма предпринимательской деятельности	Налоговое планирование деятельности индивидуальных предпринимателей	Является объектом системы экономической безопасности
		Налоговое планирование деятельности организаций	Является объектом системы экономической безопасности
3	Стадия бизнес-процесса	Налоговое планирование на стадии создания и организации бизнеса	Создание отдела налоговых начислений системы экономической безопасности
		Налоговое планирование на стадии развития бизнеса	Функционирование отдела налоговых начислений системы экономической безопасности
		Налоговое планирование в процессе полномасштабной хозяйственной деятельности	Функционирование отдела налоговых начислений системы экономической безопасности
		Налоговое планирование на стадии ликвидации бизнеса	Система экономической безопасности должна осуществлять контроль
4	Масштаб бизнеса	Налоговое планирование малого бизнеса	Контроль осуществляет финансовый директор
		Налоговое планирование среднего бизнеса	Создание отдела налоговых начислений системы
		Налоговое планирование крупного бизнеса	Создание отдела налоговых начислений системы

		бизнеса	экономической безопасности
		Налоговое планирование в интегрированных структурах	
5	Объект налогового планирования	Налоговое планирование деятельности экономического субъекта в целом	Создание отдела налоговых начислений системы
		Налоговое планирование структурных подразделений экономического субъекта	экономической безопасности
6	Направленность и масштаб налогового планирования	Стратегическое налоговое планирование, направленное на продолжительный период	Создание отдела налоговых начислений системы
		Оперативное (текущее) налоговое планирование, т.е. направлено на отдельные факты хозяйственной жизни либо группу взаимосвязанных операций	экономической безопасности

Как следует из таблицы, необходимость налогового планирования является во всех аспектах классификационного признака важнейшей основой в формировании бизнеса.

Остановим свое внимание на двух критериях разграничения видов налогового планирования в системе экономической безопасности, а именно законности действий налогоплательщика и степени налоговой нагрузки), которые выделяют три вида налогового планирования Их характеристика представлена в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Виды налогового планирования в зависимости от законности действий налогоплательщика и степени налоговой нагрузки в системе экономической безопасности

№ п/п	Вид налогового планирования	Характеристика
1	Классическое налоговое планирование	Его сущность состоит в планировании механизма правильного и своевременного начисления, уплаты налогов, сборов и взносов, т.е. его смысл в организации налогового учета и отчетности с соблюдением требований законодательства в сфере налогообложения и своевременным погашением налоговых обязательств
2	Оптимизационное налоговое планирование	Планирование и организация экономической деятельности налогоплательщика производится путем использования пробелов и льгот в законодательстве с целью оптимизации налогооблагаемых показателей. При этом он реализует налоговые схемы, которые позволяют применять такие формы экономических действий, при которых налогообложение минимально

3	Противозаконное налоговое планирование	При данном виде налогового планирования налогоплательщик применяет противозаконные методы в целях уменьшения налоговых платежей
---	--	---

Остановим свое внимание на каждом виде налогового планирования подробно.

Так, для целей классического налогового планирования необходимо формировать и реализовывать правильную учетную политику на предприятии. Следует своевременно и грамотно вести бухгалтерский и налоговый учет, что позволит избежать ошибок в методике ведения бухгалтерского и налогового учета. Особое внимание здесь необходимо уделить мониторингу изменений законодательства по бухгалтерскому учету и вопросам налогообложения. Персонал, отвечающий на предприятии ведение налогового учета, должен быть ориентирован на предотвращение или избежание учетных ошибок при наличии существенного оборота, разовых капиталоемких и нестандартных операций.

Главное требование классического налогового планирования состоит в обязательном, достоверном и грамотном оформлении первичных бухгалтерских документов. Отметим, что налоговыми органами их отсутствие рассматривается негативно. Поэтому, наилучшим вариантом является наличие оправдательных документов, подтверждающих каждую операцию.

Классическое налоговое планирование заключается в грамотном формировании денежных ресурсов для оплаты налогов, сборов и взносов, в соответствии с привязкой конкретных налоговых платежей к налоговому календарю, составленному с учетом налогового законодательства. [80]

Оптимизационное налоговое планирование осуществляется в рамках законодательства по налогам и сборам, позволяющее извлечь больше выручки по отношению к налоговым издержкам налогоплательщика. Для этого идеальным будут минимальные налоговые платежи при условии, что



вся система экономическо-правовых отношений предприятия построена на последовательных и комплексных оптимизационных мероприятиях.

В связи с этим оптимизационное налоговое планирование в рамках системного подхода должно реализовываться при помощи анализа и планирования, т.е. сбора и обработки первоисточников с помощью важнейших экономических расчетов для бизнеса.

Процесс сбора информации для стратегии налогового планирования проводится по следующим направлениям, а именно:

- мониторинг и анализ действующего законодательства в сфере бухгалтерского учета и налогообложения;
- изучение проблем по вопросам налогообложения определенного налогоплательщика с тем, чтобы выявить перспективные направления налогового планирования;
- ознакомление с опытом и реализацией налоговых схем партнеров и конкурентов в конкретном виде деятельности;
- оценка рынка налоговых консультационных услуг.

Отметим, что налоговый учет ведется на основании данных, представленных бухгалтерским учетом, но налоговые расчеты осуществляются вне последнего, т.к. финансовый учет не дает возможность рассчитать все налоговые платежи. В связи с этим имеется цель в особенном инструменте налогового учета, администрирования и управления налогообложением.

Наиболее точную информацию о налоговых затратах экономического субъекта дает анализ движения денежных средств, который составляется по данным бюджета фонда оплаты труда, бюджета материальных затрат, бюджета заемных средств, а именно погашения, налогового бюджета и т. д.

Особое внимание следует уделять такому локальному бюджету, как налоговый бюджет. Составление данного локального бюджета осуществляются по данным действующего календаря уплаты налогов, сборов и взносов. В связи с тем, что такие платежи осуществляются в другом

бюджетном периоде по сравнению с формированием налоговой базы и суммой налогов, сборов и взносов, указанные данные могут не совпадать со сведениями финансового плана. Поэтому в локальном налоговом бюджете необходимо сформировать структурированную информацию о величине налоговых платежей.

### 1.3 Этапы организации налогового планирования в системе экономической безопасности бизнеса

Процесс налогового планирования состоит из нескольких взаимосвязанных этапов, которые не следует рассматривать как четкую и однозначную последовательность действий, обязательно гарантирующих снижение налоговых обязательств. Это связано с тем, что в налоговом планировании сочетаются элементы науки и искусства аналитики.

С позиций налогообложения любой субъект экономической деятельности (предприятие, организация, индивидуальный предприниматель) должен рассмотреть общие вопросы еще до регистрации и начала своего функционирования. По существу, это стратегическое налоговое планирование. В рамках такого планирования можно выделить три укрупненных последовательных этапа.

Информационная база налогового менеджмента формируется в системе финансового, налогового и управленческого учета. Это, в частности, обуславливает тесную взаимосвязь налогового менеджмента с такими подсистемами управления, как финансовый менеджмент, бухгалтерский учет, управление затратами.

Как было отмечено ранее, отечественный налоговый менеджмент – специфическая подсистема внутрифирменного управления. Это объясняется рядом обстоятельств, а именно:

- ввиду относительной молодости федеральной налоговой системы большинство российских способов и приемов налогового менеджмента не являются отечественным изобретением;

- отечественная налоговая практика является молодой и это отражается на деятельности судебных органов, принимающих в спорных ситуациях решения на основе анализа законодательства и узко конкретизированных действий, в то время как зарубежные суды (например, в США и Великобритании) чаще анализируют сущность отношений, операций, бизнеса в целом;

- данная область знаний чрезвычайно изменчива, т.к. напрямую связана с изменчивостью законодательства в области налогообложения;

- двусмысленность и противоречивость правовых норм в налогообложении не способствуют стабильности предпринимательской деятельности и создают большое поле деятельности для налогового менеджмента;

- российская деловая культура обуславливает противоречивость отечественного налогового менеджмента. Так, с одной стороны, цель деятельности состоит в получении прибыли, а с другой стороны, отечественной практике присуще минимизация прибыли с целью сокращения налоговых платежей;

- налоговый менеджмент должен исходить из тесной взаимосвязи налогов, сборов и взносов и учитывать их сбалансированность: уменьшение одних налогов зачастую приводит к увеличению других и наоборот;

- российская статистика, как показывает практика, не является достоверной, т.к. не отражает теневые операции, удельный вес которых очень высок. Вследствие этого для целей налогового менеджмента бессмысленны сравнения по официальным данным; сравнительные оценки и расчет ориентировочных коэффициентов по реальным оборотам не представляются возможными по выборке из-за конфиденциальности этой информации.

Процесс организации налогового планирования на каждом предприятии строится по-разному. Как правило, это функция финансового директора или заместителя руководителя по экономике. Финансовый директор осуществляет налоговое планирование лично или через специально созданный отдел. Так, многие организации, относящиеся к крупному бизнесу, создают отделы налогового планирования, которые подчиняются финансовому директору. Иногда на предприятии создается специальное налоговое подразделение, на которое возлагаются как функции составления налоговых расчетов, налогового учета, так и функции налогового планирования.

В случае отсутствия должности финансового директора функцию налогового планирования исполняет главный бухгалтер. Однако, здесь имеются следующие минусы. Во-первых, главный бухгалтер весьма загружен текущей работой. Во-вторых, главный бухгалтер консервативное лицо, т.к. он ответственен за законность осуществляемых операций. Что касается мероприятий налогового планирования, то здесь возникает зона риска. Однако, если грамотно перераспределить функциональные обязанности по текущей работе между сотрудниками бухгалтерии, то функцию налогового планирования может эффективно осуществлять главным бухгалтер.

Организация налогового планирования на предприятии требует грамотного управленческого подхода, учитывающего следующие важные моменты:

- руководству экономического субъекта необходимо обозначить перед финансовым директором функцию налогового планирования как одну из важных задач, стоящих перед организацией;

- четко прописать в Положении обособленного подразделения в области налогового учета (бухгалтерия, отдел налогового учета и планирования) выполнение функций налогового планирования.

- обязательно привлекать налоговый отдел (главного бухгалтера, юридический отдел и других компетентных специалистов предприятия) к

обсуждению заключаемых сделок и разработке налоговых схем оптимизации. [73]

Налоговое планирование как основная функция работы системы экономической безопасности нацеленное на осуществление главных ее функций (таблица 1.6).

Следует также учитывать, что грамотное налоговое планирование как элемент системы экономической безопасности связано с дополнительными организационными затратами для налогоплательщика. В связи с этим, перед организационным этапом налогового планирования в системе экономической безопасности на предприятии необходимо провести оценку предстоящих расходов, связанных с его постановкой и сравнение с ожидаемой экономией.

Таблица 1.6 - Основные функции налогоплательщика при ведении налогового планирования в системе экономической безопасности

№ п/п	Функция	Сущность	Роль системы экономической безопасности
1	Оптимизация налогообложения	В рамках данной функции налогоплательщик постоянно изыскивает возможности по оптимизации налоговой нагрузки. Новый вид сделки, новый вид деятельности подвергаются на предмет налоговой оптимизации	Необходимо создать отдел налоговых начислений и налогового контроля в системе экономической безопасности с подчинением его руководителю.
2	Планирование сумм, налогов и взносов, подлежащих уплате	Налогоплательщик путем составления бюджет или иным способом планирует сроки и суммы налогов, сборов и взносов	Отдел должен быть сформирован таким образом, чтобы от его функционирования была
3	Отслеживание сроков уплаты налогов, сборов и взносов	Эта функция связана с предыдущей. Налоги, сборы и взносы должны быть уплачены в срок, не позднее и не раньше срока	отдача в виде налоговой оптимизации и снижения налоговых рисков. При этом
4	Минимизация штрафных санкций и пеней	Работа, связанная с минимизацией штрафных санкций и пеней. Многие налогоплательщики часто уплачивают штрафные санкции за нарушение налогового законодательства, пени – за просрочку налоговых платежей. Решение данной проблемы заключается в грамотной постановке учета на предприятии,	необходимо проводить мониторинг эффективности функционирования данного отдела

		организации эффективной системы внутреннего контроля, своевременном отслеживании сроков уплаты налогов, сборов и взносов	
5	Выявление и анализ налоговых рисков	Выявление налоговых рисков необходимо налогоплательщику для устранения или максимальной подготовки к возможным спорам с налоговыми органами	
6	Прогнозирование изменений в законодательстве по налогообложению	Прогнозирование изменений законодательства в сфере налогообложения позволяет своевременно учесть и использовать их в своих интересах	

Как показывает практика, то организационные затраты по налоговому планированию в системе экономической безопасности значительно ниже полученной налоговой экономии. Рассмотрим перечень дополнительных организационных расходов, которые налогоплательщик понесет в связи с проведением мероприятий по налоговому планированию в рамках системы экономической безопасности. К ним относятся:

- расходы на оплату труда работникам, задействованным в процессе налогового планирования, т.к. требуется прием на работу квалифицированного специалиста в данной области;

- регистрационные расходы, которые возможны при необходимости создания новых предприятий, регистрации торговых марок;

- расходы на учетные процедуры. Так, если для в налоговом учете прибыли налогоплательщик выберет способ амортизации, отличный от финансового; создание резервов; то последуют дополнительные затраты на ведение учета. Выбор в финансовом и налоговом учете разных способов выбытия запасов повлечет за собой увеличение трудоемкости по данным операциям, а значит и повлечет рост расходов. Кроме этого возникнут расходы по доработке существующей информационной системы или внедрения новой;

- расходы на оплату консультационных услуг, т.к. в процессе налогового планирования могут потребоваться сторонних консультантов.,

что позволит принять правильное решение и избежать ошибок в налоговой оптимизации. При этом между налогоплательщиком и привлеченным консультантом должны быть доверительные взаимоотношения. При утаивании от налогового консультанта важную конфиденциальную информацию может повлиять на качество услуги.

Далее рассмотрим оценку эффективности деятельности отдела налоговых начислений в рамках системы экономической безопасности, осуществляющего налоговое планирование. Для этого рекомендуется определить систему показателей. Так, на практике применяются следующие:

- анализ налоговой нагрузки экономического субъекта;
- анализ ставок по основным налогам, сборам;
- суммы недоимок, штрафов и пеней по результатам выездных налоговых проверок;
- законность возврата НДС при экспорте;
- анализ налоговых рисков и оценка эффективности работы с ними;
- степень продвижения интересов экономического субъекта в государственных структурах.

Итак, по итогам первой главы, можно сделать вывод, что налоговое планирование как отдельная экономическая категория не содержит поддержки в нормативной базе страны. Более того ее осуществление на уровне экономического субъекта является редким явлением, что связано с большими затратами на функционирование данного аспекта. Поэтому, целесообразно для экономического субъекта осуществлять налоговое планирование в рамках системы экономической безопасности. Можно ввести отдел налоговых начислений, в функции которого будет входить не только планирование, но и оптимизация налогообложения экономического субъекта. Это позволит нивелировать налоговые риски, анализировать оптимальную систему налогообложения, применяемого предприятием, а также планировать налоговые платежи.

2. Оценка эффективности налогового планирования в системе экономической безопасности на примере ОАО «Сызранский мясокомбинат»

2.1 Краткая характеристика деятельности ОАО «Сызранский мясокомбинат»

ОАО «Сызранский мясокомбинат» является юридическим лицом и в своей деятельности руководствуется уставом и законодательством РФ. Также руководствуется внутренними документами (положениями, инструкциями), утвержденными органами управления в установленном порядке. Исследуемая организация имеет следующий юридический адрес: РФ, 446005, г. Сызрань, Самарской области, переулок Опорный, 16.

Основная цель деятельности исследуемой организации заключается в продаже на российском и зарубежном рынках товаров, услуг, а также получение прибыли.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» - современное, динамично развивающееся предприятие по комплексной переработке всех видов мяса. К его основным видам деятельности относятся забой всех видов скота и переработка мяса, выработка колбасных изделий и мясных полуфабрикатов.

В ОАО «Сызранский мясокомбинат» уставный капитал сформирован в размере 50 000 000 (Пятьдесят миллионов) рублей, за счет размещения обыкновенных акций 50 000 000 (Пятьдесят миллионов) штук с номинальной стоимостью одной акции - 1 (Один) рубль.

Руководство текущей деятельностью ОАО «Сызранский мясокомбинат», осуществляется единоличным исполнительным органом в лице генерального директора, который подотчетен совету директоров и общему собранию акционеров. Генеральный директор решает вопросы по руководству текущей деятельностью, за исключением вопросов, решаемых на общем собрании акционеров или совета директоров. Кроме этого он занимается реализацией решений общего собрания акционеров и совета директоров.



Бухгалтерский учет в ОАО «Сызранский мясокомбинат» ведется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011г. [13], Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденного приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н [27], Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности № 34н от 29.07.1998 г. [26], а также иными нормативными документами РФ.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета и налогообложения (Приложение 1), разработанной в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [28].

Бухгалтерский учет в ОАО «Сызранский мясокомбинат» ведет бухгалтерская служба как отдельное структурное подразделение, возглавляемая главным бухгалтером.

Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью ОАО «Сызранский мясокомбинат» общим собранием акционеров в соответствии с уставом избирается ревизионная комиссия.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» применяет общий режим налогообложения и является плательщиком федеральных, региональных и местных налогов, сборов, взносов, обязательных к уплате на всей территории РФ, а именно налог на прибыль организации, на имущество организаций, налог на добавленную стоимость, транспортный налог, земельный налог, сбор за загрязнение окружающей среды, за пользование водными объектами, арендная плата за землю, страховые взносы. Кроме того, исследуемая организация является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» осуществляет непрерывное в текущее налоговое планирование с момента его создания. Что касается стратегического налогового планирования, то оно осуществлялось перед регистрацией экономического субъекта.

Процесс налогового планирования состоит из нескольких взаимосвязанных этапов, которые не следует рассматривать как четкую и однозначную последовательность действий, обязательно гарантирующих снижение налоговых обязательств. В исследуемой организации выделены два этапа налогового планирования:

- формирование учетной политики для целей налогообложения, что позволяет отразить наиболее оптимальный вариант учета фактов хозяйственной жизни с позиции оптимального налогообложения;

- анализ договорных отношений и формирование договорного поля, который формирует систему договорных отношений предприятия с учетом налоговых последствий каждой из сделок, планируемой в коммерческой деятельности;

- налоговый менеджмент, связанный с организацией и ведением налогового учета и контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов, сборов и взносов.

В ОАО «Сызранский мясокомбинат» функцию налогового планирования исполняет главный бухгалтер. Чтобы избежать загруженности текущей работой, осуществлено грамотное перераспределение функциональных обязанностей между сотрудниками подразделения «Бухгалтерия». Так, главный бухгалтер исследуемой организации выполняет следующие функции: контролирует процесс ведения бухгалтерского и налогового учета; оптимизирует налогооблагаемые показатели при формировании учетной политики; отслеживает сроки уплаты налогов, сборов и взносов; минимизирует штрафные санкции и пени; выявляет и анализирует налоговые риски по конкретным операциям; оценивает налоговую нагрузку и дает рекомендации по ее оптимизации.

Для оценки финансово-хозяйственной деятельности исследуемой организации рассмотрим основные экономические показатели за 2013-2014 гг., используя данные бухгалтерской (финансовой) отчетности (Приложения 2 и 3).

Таблица 2.1 – Основные экономические показатели ОАО «Сызранский мясокомбинат» за 2013 – 2014 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	Изменение (+,-)	Темп роста (снижения), %
1. Выручка, тыс.руб.	645784	746894	+101110	115,66
2. Себестоимость продаж, тыс.руб.	547265	608606	+61341	111,21
3. Управленческие и коммерческие расходы, тыс.руб.	54436	67295	+12859	123,62
4. Прибыль от продажи, тыс.руб.	44083	70993	+26910	161,04
5. Прибыль до налогообложения, тыс.руб.	5499	6730	+1231	122,39
6. Чистая прибыль, тыс.руб.	4273	4896	+623	114,58
7. Стоимость основных средств, тыс.руб.	92748	107461	+14713	115,86
8. Стоимость активов, тыс.руб.	280113	342260	+62147	122,19
9. Собственный капитал, тыс.руб.	86293	91189	+4896	105,67
10. Заемный капитал, тыс.руб.	193820	251071	+57251	129,54
11. Численность ППП, чел.	398	400	+2,00	100,50
12. Производительность труда, тыс.руб. (1/11)	1622,57	1867,24	+244,67	115,08
13. Фондоотдача, руб. (1/7)	6,96	6,95	-0,01	99,86
14. Оборачиваемость активов, раз (1/8)	2,31	2,18	-0,13	94,37
15. Рентабельность собственного капитала по чистой прибыли, % (6/9*100%)	4,95	5,37	+0,42	108,48
16. Рентабельность продаж, % (4/1*100%)	6,83	9,51	+2,68	139,24
17. Рентабельность капитала по прибыли до налогообложения, % (5/(9+10)*100)	1,96	1,97	+0,01	100,51
18. Затраты на рубль выручки от продажи, ((2+3)/1*100 коп.)	93,17	90,49	-2,68	97,12

По данным таблицы 2.1 видно, что выручка ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г. по сравнению с 2013 г. увеличилась на 101 110 тыс. руб., ее темп прироста составил 15,66% (115,66%-100%). Себестоимость продаж увеличилась на 61341 тыс. руб. в 2014 г., что связано с ростом объема продаж и инфляции в стране. Если рассматривать соотношение темпов роста себестоимости продаж и выручки, то видно, что темп роста выручки превышает темп роста себестоимости продаж 4,45 % (115,66%-111,21%), что в свою очередь положительно влияет на финансовый результат от обычных видов деятельности исследуемой организации. Следствием данного изменения в 2014 г. является рост прибыли от продажи на 26910 тыс. руб.

За отчетный период в ОАО «Сызранский мясокомбинат» увеличилась численность сотрудников с 398 до 400 человек, а также наблюдается

увеличение производительности труда на 244,67 тыс. руб. Отметим, что темп роста численности работников не превышает темп роста выручки от продажи. Данный факт является положительным для финансово-хозяйственной деятельности исследуемой организации.

Что касается основных средств ОАО «Сызранский Мясокомбинат», то их величина увеличилась в отчетном периоде по сравнению с предыдущим на 14 713 тыс. руб. и составила 107 461 тыс. руб. в 2014 г. Их темп прироста равен 15,86% (100% - 115,86%) Рассматривая эффективность использования основных средств, можно сказать, что она снизилась не значительно. Об этом свидетельствует снижение фондоотдачи с 6,96 тыс. руб. до 6,95 тыс. руб., т. е. на 0,01 тыс.руб. Это произошло за счет того, что темпы роста стоимости основных средств превышают темпы роста выручки на 0,20% (115,86% – 115,66%), что отрицательно.

В 2014 г. произошло увеличение активов на 62147 тыс. руб., их темп прироста составил 22,19 % (122,19% - 100%). Однако в отчетном периоде отмечено снижение коэффициента оборачиваемости активов на 0,13 раза или на 5,63% (94,37% - 100%), что свидетельствует о снижении деловой активности, т.е. уменьшении эффективности использования имущества организации.

Размер собственного капитала ОАО «Сызранский мясокомбинат» увеличился в 2014 г. на 4896 тыс. руб. по сравнению с 2013 г. В текущем периоде наблюдается увеличение размера заемного капитала с 193 820 тыс. руб. до 251 071 тыс. руб., т.е. изменение в абсолютной величине произошло на 57251 тыс. руб.

В целом, можно отметить положительную динамику показателей рентабельности ОАО «Сызранский мясокомбинат» (рентабельность продаж, рентабельность собственного капитала по чистой прибыли, рентабельность капитала по прибыли до налогообложения), что положительно.

Рассчитаем «золотое правило экономики» по методике В.В. Ковалева и О.Н. Волковой, используя данные Бухгалтерского баланса и Отчета о

финансовых результатах, определим соотношение темпов роста капитала ( $T_K$ ), выручки ( $T_N$ ) и прибыли от продаж ( $T_P$ ).

Оптимальным является следующее соотношение:  $100\% < T_K < T_N < T_P$ . Соблюдение «золотого правила» означает, что экономический потенциал предприятия возрастает по сравнению с предыдущим периодом.

Из таблицы 2.1 видно, что  $T_K = 122,19\%$ ,  $T_N = 115,66\%$ ,  $T_P = 161,04$

$100\% < 122,19\%$ . Данное неравенство означает, что валюта баланса больше на конец периода, чем  $100\%$ . ОАО «Сызранский мясокомбинат» наращивает темп роста своей деятельности.

$122,19\% > 115,66\%$ . В ОАО «Сызранский мясокомбинат» данное неравенство не соблюдено. Это свидетельствует о неэффективном использовании совокупного капитала, т.е. на каждый вложенный рубль собственного и заемного капитала получаем меньше выручки, оборачиваемость капитала снизилась (темп снижения  $94,37\%$ ).

$115,66\% < 161,04\%$ . ОАО «Сызранский мясокомбинат» темпы роста прибыли от продажи выше, чем темпы роста выручки, т.е. данное неравенство выполняется. Это свидетельствует об относительном снижении затрат на производство и продажу продукции в отчетном периоде по сравнению с предыдущим, что подтверждается снижением затрат на 1 рубль продукции в отчетном периоде на 2,68 коп или  $2,88\%$  ( $97,12\% - 100\%$ ).

Таким образом, в целом ОАО «Сызранский мясокомбинат» не находится в «золотом правиле» экономике, что свидетельствует об имеющихся проблемах в ведении бизнеса.

## 2.2 Налоговый аспект учетной политики и ее взаимосвязь с налоговым планированием в системе экономической безопасности

Учетная политика - внутренний документ организации сводного характера, постоянно применяемых единых правил отражения операций по движению имущества, образованию и погашению обязательств,

формирования доходов, расходов, финансовых операций в бухгалтерском и налоговом учете, а также расчета налогов, сборов и взносов.

Формирование учетной политики экономического субъекта для целей налогообложения - один из важнейших элементов налоговой оптимизации. От профессионализма разработчика (главного бухгалтера) зависит качество данного внутреннего документа, где должны найти отражение наиболее оптимальный вариант учета, эффективного с точки зрения соответствующего режима налогообложения, а именно способы (методы) определения, признания, оценки и распределения доходов и расходов, а также других важных показателей бизнес-процессов для целей налогообложения.

Отметим, что обязательность разработки налоговой учетной политики зависит от режима налогообложения. Так, в обязательном порядке ее нужно формировать организациям, применяющим:

- общий режим налогообложения, а также совмещающих его с единым налогом на вмененный доход (ЕНВД);
- упрощенный режим налогообложения, а также совмещающим его с ЕНВД;
- единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), а также совмещающим его с ЕНВД;
- единый налог на вмененный доход по нескольким видам деятельности.

Организации, которые уплачивает только ЕНВД по одному виду деятельности, разрабатывать учетную политику для целей налогообложения не обязательно.

На наш взгляд, учетную политику экономического субъекта следует рассматривать как совокупность правил реализации приемов, способов бухгалтерского и налогового учета с целью обеспечения максимального эффекта от учетного процесса. Так, ее грамотное составление и применение на практике способствует своевременному, достоверному, объективному формированию финансовой, налоговой и управленческой информации для

принятия управленческих решений широким кругом пользователей.

Укажем, что необходимость формирования учетной политики для целей налогового учета закреплена нормами гл. 25 НК РФ [7].

Что касается специальных требований к порядку составления учетной политики, то по бухгалтерскому учету они изложены в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [28], а для целей налогообложения – нормативно не закреплены четко.

Общие требования к учетной политике для целей налогообложения изложены в ст. 313 НК РФ [7], в которой указано, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Таким образом, экономическому субъекту дается право выбора:

- составить единую учетную политику по организации в целом и сделать в ней отдельные разделы - организационно-технический, методический для бухгалтерского учета, методический для целей налогообложения по каждому налогу;

- составить две учетные политики, утвержденных приказами отдельно.

Каждая организация составляет учетную политику с учетом особенностей своей деятельности. За формирование учетной политики организации отвечает главный бухгалтер.

В исследуемой организации составлена единая учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения (Приложения 1). Так, установлены одинаковые:

- методы списания производственных запасов (материалов) в производство и товаров при продаже;

- перечни затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств, стоимость сырья, материалов, товаров;

- методы начисления амортизации по внеоборотным активам;

- сроки полезного использования основных средств на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы;

- способы признания коммерческих расходов: отнесение их в бухгалтерском учете к расходам на продажу в полном размере, а в налоговом учете - к косвенным расходам;

- и прочее.

Однако, полное совпадение сумм расходов в бухгалтерском и налоговом учете не возможно. Это связано с нормированием некоторых расходов для целей налогообложения и признанием всей суммы расходов в бухгалтерском учете.

В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Помимо прочего, в учетной политике должны быть отражены элементы, по которым законодательством установлены альтернативы. Использование учетной политики в налоговом планировании как раз и заключается том, чтобы выбрать наиболее выгодный вариант для налогоплательщика, из предоставленных законодательством.

В связи с тем, что разработка эффективной налоговой политики является одним из направлений налогового планирования в системе экономической безопасности, позволяющей оптимизировать налоговую нагрузку экономического субъекта, рассмотрим ее формирование исходя из варианта стратегии налогоплательщика, представив это в таблице 2.2.

Учетная политика для целей налогообложения устанавливает порядок ведения налогового учета и утверждается до наступления календарного года.



Таблица 2.2 – Взаимосвязь стратегии экономической безопасности налогоплательщика с учетной политикой

№ п/п	Вариант стратегии	Характеристика учетной политики
1	Стратегия налогоплательщика с эффективной (прибыльной) деятельностью	В случае прибыльной деятельности налогоплательщика, основной задачей учетной политики организации является наиболее раннее признание расходов, что даст возможность воспользоваться отсрочкой по налогу на прибыль. Соответственно налогоплательщик может выбирать нелинейный способ амортизации, применять повышенные коэффициенты амортизации
2	Стратегия налогоплательщика с не эффективной (убыточной) деятельностью	В случае убыточной деятельности налогоплательщика, основная задача учетной политики организации заключается в более позднем признании расходов. Так, выгодным является признание расходов в следующем периоде, чем в текущем с увеличением убытка. Это связано с тем, что сумма убытка переносится на будущие периоды в случае, если его сумма не более 30 % налоговой базы последующих периодов и срок не более 10 лет. При отнесении расходов к следующему году ограничений по переносу не существует. Поэтому используя данную стратегию изменяются понижающие коэффициенты амортизации, метод ФИФО, отказываются от использования повышающих коэффициентов амортизации и т. д.
3	Стратегия налогоплательщика, направленная на выравнивание	Наиболее выгодным для налогоплательщика является равномерный рост прибыли без всплесков по отчетным периодам. Так, кроме уплаты налога по итогам отчетного периода перечисляются авансовые платежи, исчисляемые исходя из суммы налога предыдущего периода. Поэтому налогоплательщику не выгодны резкие всплески прибыли в течение года с последующим ее снижением, т. к. это отразится на сумме авансовых платежей, а именно увеличится после всплеска прибыли. В данном случае выравнивание прибыли в течение года возможно за счет использования механизма резервирования расходов

Ознакомимся с основными методическими аспектами учетной политики в ОАО «Сызранский мясокомбинат».

Учетная политика по бухгалтерскому учету и для целей налогообложения в ОАО «Сызранский мясокомбинат» (Приложение 1) разработана главным бухгалтером и утверждена приказом руководителя. Форма данного приказа носит произвольный характер.

Наиболее важным моментом для налогового планирования является выбор метода определения выручки от реализации для определения налоговой базы по НДС, которые установлены ст. 167 НК РФ [7].

Так, согласно п. 1 ст. 167 НК РФ [7] все налогоплательщики НДС обязаны придерживаться единого порядка определения налоговой базы при реализации. Что касается момента определения налоговой базы, то возможно два варианта выбора дат:

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

В учетной политике ОАО «Сызранский мясокомбинат» указано, что моментом определения налоговой базы по данному налогу является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Второй вариант – применение метода «по оплате». Его выгодно применять тогда, когда налогоплательщик предоставляет существенные по срокам отсрочки по оплате за реализованные товары (работ, услуги). Следует учитывать, то, что он не даст никаких выгод (но и не принесет потерь), если по условиям договора налогоплательщик получает 100 % предварительную оплату или если расчеты за реализованную продукцию (работы, услуги) производятся в том же отчетном периоде. Поэтому данный вариант в исследуемой организации не может быть эффективен.

Что касается, исчисления налога на прибыль, то предусмотрены два метода определения выручки – по начислению и кассовый метод.

В учетной политике для целей налогообложения ОАО «Сызранский мясокомбинат» доходы и расходы при исчислении налога на прибыль осуществляются по методу начислений.

В случае применения кассового метода налогоплательщик расходы включая амортизационные отчисления признает по оплате, т.е. пока затраты не оплачены их нельзя отнести к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль организации. Кроме этого, в случае превышения

предельной суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) в течение налогового периода налогоплательщик, применяющий кассовый метод, обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение. Данное требование закреплено в п. 4 ст. 273 НК РФ [7]. Все это относится к недостаткам.

Применение кассового метода выгодно при наличии следующих условий: налогоплательщик оплачивает собственные расходы не позднее, чем получает оплату за реализованные товары (работы, услуги); налогоплательщик реализует товары (работы, услуги) с отсрочкой платежа; налогоплательщик имеет высокую норму прибыли по своим операциям; есть большая доля уверенности в том, что выручка от реализации товаров (без учета НДС) не превысит 1 млн. руб. за каждый квартал. Отметим, что в исследуемой организации выручка без учета НДС составила в 2014 г. составила 746894 тыс.руб., что не позволяет применять данный метод.

Таким образом, не смотря на то, что предприятиям дается право выбора метода признания расходов для целей налогового учета, однако при этом существующие ограничения обязывают большую часть экономических субъектов применять метод по начислению. В основном это связано с тем, что право применять кассовый метод могут те организации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал. Отметим, что указанный размер является очень низким.

Однако, у некоторых организаций выбор возможен и его необходимо обосновать, поэтому следует сначала проанализировать эффективность кассового метода, т.к. наибольший удельный вес расходов для целей налогообложения при кассовом методе будет признан только после фактической оплаты.

Рассмотрев методические аспекты по налогу на прибыль организации и НДС, укажем, что большинство налогоплательщиков не имеют права выбора

момента определения налоговой базы по этим налогам, за исключением лишь отдельной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль.

Для налогового планирования важное значение имеет выбор способа амортизации внеоборотных активов и их переоценка. Ст. 259 НК РФ [7] предоставляет право выбора метода амортизации таких активов. Так, налогоплательщик вправе использовать линейный или нелинейный метод амортизации. В учетной политике ОАО «Сызранский мясокомбинат» для целей налогообложения прибыли установлен линейный метод амортизации по объектам амортизируемого имущества.

Что касается нелинейного метода амортизации, то с помощью его применения происходит списание большей части стоимости основного средства в первую половину срока его эксплуатации, т.е. сумма амортизации не увеличивается, а происходит перераспределение ее по времени. Во вторую половину срока эксплуатации расходов в виде амортизационных отчислений будет списано меньше, чем при линейном методе. Таким образом, налогоплательщик получает налоговый эффект в виде отсрочки уплаты налога на прибыль организации. Его применение с точки зрения налогового планирования выгодно экономическому субъекту с эффективной деятельностью (прибыльной организации).

Укажем недостатки нелинейного метода начисления амортизации: невозможность применения повышающих коэффициентов для основных средств сроком полезного использования до 5 лет (п.7 ст.259 НК РФ [7]); различия между бухгалтерским и налоговым методами амортизации (п. 18; 8, гл.25 НК РФ [7]).

Кроме этого рассмотрим ценность и недостатки переоценки с точки зрения налогового планирования. Так, законодательством предусмотрено право проводить переоценку внеоборотных активов. Так, согласно п.15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [30] коммерческая организация не чаще 1 раза в год (на начало отчетного года) может переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости

путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Тоже самое предусмотрено ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» [31] и для нематериальных активов.

Что касается налогообложения, то результаты переоценки объектов внеоборотных активов не влияют на налог на прибыль организаций, однако они учитываются при исчислении налога на имущество организаций (т. к. в результате переоценки изменяется остаточная стоимость амортизируемого имущества, выступающая в качестве налогооблагаемой базы по указанному налогу). Кроме этого, возникает разница между суммой начисленной амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета, а это приводит к возникновению постоянного налогового актива (п. 7. ПБУ 18/02 «Учет расчетов в налогу на прибыль организации» [32]).

На практике возникают сложности с данными вопросами учета, поэтому ситуация, возникающая при переоценке, приводит к отказу многих организаций от данной схемы налогового планирования. Не смотря, на сложность исследуемая организация применяет переоценку внеоборотных активов, для отражения реальной стоимости амортизируемого имущества для привлечения инвесторов, не смотря на увеличение налогооблагаемой базы по налогу на имущество.

Также для целей налогового планирования важны вопросы по применению амортизационной премии. Так, в соответствии со ст. 257 НК РФ [7] налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств, а по основным средствам, относящимся к третьей - седьмой амортизационным группам - не более 30%. Кроме этого к расходам можно отнести расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Однако это не распространяется на основные средства, полученные безвозмездно.

В случае применения данного права налогоплательщиком, такие

объекты основных средств после введения в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии (не более 10% или 30%), которая отнесена в состав расходов отчетного (налогового) периода.

Что касается имущества, переданного в лизинг, то возникает спорная ситуация по возможности применения амортизационной премии по такому объекту, учитываемому на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». В Письмах Минфина России № 03-03-06/1/543 от 24.09.2008 г. [4], № 03-03-06/1/192 от 17.03.2008 г. [49] отражена позиция, что данное имущество не используется в процессе производственной деятельности, поэтому оно не может относиться к основным средствам. Однако позже Минфин России в Письмах № 03-03-06/1/187 от 24.03.2009 г. [50], № 03-03-05/34 от 10.03.2009 г. [51] придерживается того, что лизингодатель, на балансе которого учитывается предмет лизинга, может по такому объекту применять амортизационную премию, но при условии, если это указано в его учетной политике. Данную позицию принимают налоговые органы, которая указана в Письме ФНС России № ШС-22-3/267 от 08.04.2009 г. [46] и Письме УФНС России по г. Москве № 16-15/041125 от 27.04.2009 г. [47]

Однако существует случай в судебной практике, когда решение принято в пользу налогоплательщика, применяющего амортизационную премию без отражения основных ее аспектов в учетной политике. Так, ссылаясь на ст. 259 НК РФ [7], указано, что она не содержит требования включения о закреплении в учетной политике права на использование амортизационной премии. Данная позиция отражена в Постановлении ФАС УО №Ф09-4302/08-С3 по делу № А60-32820/07 от 17.06.2008 г. [57]

Если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, то ни одна сторона договора финансовой аренды не имеет права на применение амортизационной премии, что исходит из Писем Минфина России № 03-03-06/1/85 от 15.02.2012 г. [54], № 03-03-06/1/187 от 24.03.2009 г. [50], № 03-03-05/34 от 10.03.2009 г. [51], Письма ФНС России № ШС-22-3/267 от

08.04.2009 г.) [52] .

Однако, судебная практика показывает, что лизинговые платежи в части, приходящейся на первоначальную стоимость предмета лизинга, для лизингополучателя являются капитальными вложениями. Следовательно, лизингополучатель имеет право в этом случае применять амортизационную премию, но в периоде начала амортизации лизингового имущества. Например, это подтверждает Постановление ФАС Центрального округа № А64-5786/2010 от 11.11.2011 г. [57]

Таким образом, следует придерживаться официальной позиции налоговых органов, т.к. данный подход повышает риск претензий при налоговых проверках. Отметим, что в случае возникновения лизингового имущества, исследуемой организации следует принять это во внимание.

В абз. 2 п.3 ст. 272 НК РФ [7] указан порядок признания расходов в виде амортизационной премии по капитальным вложениям в основные средства (при реконструкции, модернизации, достройке и т.д.), в соответствии с которым дата ее признания - момент изменения первоначальной стоимости основного средства. Что касается, приобретенных, созданных основных средств - следующий месяц после ввода в эксплуатацию такого объекта. Поэтому амортизационная премия в размере 30% может применяться только в том случае, если первоначальная стоимость изменялась после 1 января 2009 г.

Следует принимать во внимание, что налогоплательщик, реализующий основное средство до истечения пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию, обязан восстановить амортизационную премию. Так, восстановлению подлежит 10%-ная и 30%-ная амортизационная премия по самому основному средству, затратам на реконструкцию, модернизацию и иные улучшения реализуемого основного средства.

Поэтому можно сделать вывод, что амортизационную премию рассматривать, как вариант оптимизации расходов следует только в том случае, если налогоплательщик не намерен в дальнейшем продавать

имущество, в отношении которого применил амортизационную премию.

В учетной политике ОАО «Сызранский комбинат» применение амортизационной премии не отражено, хотя данные Декларации по налогу на прибыль свидетельствуют о наличии ее применения и позволяет уменьшить налоговую нагрузку в первый год эксплуатации объектов основных средств. Отметим, что для избегания налоговых споров, следует данное упущение устранить, внося дополнения в учетную политику.

Для целей налогового планирования стоит рассмотреть возможность создания резервов предстоящих расходов и платежей. Так, глава 25 НК РФ [7] предусматривает возможность создания резервов, суть которых заключается в том, что по некоторым видам затрат расходы могут признаваться не в момент осуществления затрат, а в момент начисления соответствующего резерва. Применение резервов для целей налогообложения может быть выгодно тем, что путем применения резервов налогоплательщик не только оптимизирует сумму налога, уплачиваемого по итогам налогового (отчетного) периода, но и может минимизировать расходы на уплату ежемесячных авансовых платежей (которые уплачиваются в течение квартала, следующего после отчетного).

В случае не применения налогоплательщиками таких резервов, расходы по указанным выплатам для целей налогообложения признаются в порядке их фактического осуществления. Если, создается один из резервов, то это происходит ежемесячно в течение года, исходя из установленного норматива. Что касается фактических расходов, то они признаются в течение года за счет резерва без уменьшения налогооблагаемой прибыли. Однако по окончании года следует осуществить перерасчет, т.е. выявить прибыль или расход.

Создание резервов выгодно, если фактические расходы планируется произвести в конце года. В этом случае с начала года ежемесячно будут признаваться расходы на отчисления, несмотря на то, что фактических расходов в начале года нет. Тем самым достигается отсрочка уплаты



авансовых платежей по налогу на прибыль в течение года. Формирование резерва также выгодно налогоплательщикам, у которых большая доля неиспользованных отпусков работников, т. к. в случае наличия на конец налогового периода неиспользованных отпусков сумма резерва в части неиспользованных отпусков переносится на следующий налоговый период.

В учетной политике ОАО «Сызранский мясокомбинат» для целей налогообложения не предусмотрено создание специальных резервов, что объясняется трудоемкостью такого учетного процесса.

Таким образом, для целей налогового планирования в ОАО «Сызранский мясокомбинат» следует применять вариант учетной политики для целей налогообложения с учетом стратегии выравнивания. В этом случае ее следует доработать для получения максимального эффекта с целью оптимизации налоговой нагрузки.

### 2.3 Оценка эффективности налогового аспекта системы экономической безопасности организации

Для оценки эффективности организации системы налогового планирования в ОАО «Сызранский мясокомбинат» следует ознакомиться с порядком начисления, уплаты налогов, сборов, взносов в исследуемом экономическом субъекте.

ОАО «Сызранский мясокомбинат», применяя общий режим налогообложения, начисляет и уплачивает налоги, сборы и взносы. Кроме того, исследуемая организация является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц.

Рассмотрим порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по данным декларации. ОАО «Сызранский мясокомбинат» руководствуется нормами гл. 25 НК РФ [7] и Приказа ФНС России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления

налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» № ММВ-7-3/600@ от 26.11.2014 г. [37]

Начнем с Приложения №1 к листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные расходы» (далее Приложения №1 к листу 02) Декларации по налогу на прибыль организации. Отметим, что здесь отражены суммы в рублях. Рассмотрим порядок формирования доходов от реализации ОАО «Сызранский мясокомбинат» (см. рисунок 2.1).

Итого доходов от реализации (стр. 040) (стр.010 + стр.020 +стр.023 + стр. 030) 747 208 394 + 0 + 0 +21 186 = 747 229 580 руб.	Выручка от реализации – всего (стр.010) (47 208 394 + 5 000 + 309 389)= 747 208 394	выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства (стр. 011) – 747 208 394 руб.
		+
		выручка от реализации прочих товаров (стр. 012) - отсутствует
		+
		выручка от реализации имущественных прав за исключением доходов от реализации прав требований долга, указанных в Приложении 3 к листу 02 – 5 000 руб.
		+
		выручка от реализации прочего имущества (стр.014) – 309 389 руб.
		+
		Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг (стр. 020) - отсутствует
		+
	Выручка от реализации предприятия как имущественного комплекса – отсутствует (стр. 023)	
	+	
	Выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении 3 к листу 02 (стр. 340 Приложения 3 к листу 02) – 21 186 руб.	

Рисунок 2.1 – Алгоритм расчета доходов от реализации по данным декларации по налогу на прибыль

ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г.

Помимо этих доходов в Приложении №1 к листу 02 Декларации по налогу на прибыль организации отражаются внереализационные доходы по стр. 100. Отметим, что в ОАО «Сызранский мясокомбинат» они представлены только доходами в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, при ремонте, модернизации, реконструкции, технологическом перевооружении, частичной ликвидации основных средств (стр. 102).

Детальный состав внереализационных доходов представлен на рисунке 2.2.

Внереализационные доходы – всего в том числе: (стр. 101 + стр. 102 + стр. 103 + стр. 104 + стр. 105 + стр. 106 + стр. 107) 9530 руб.	в виде доходов прошлых лет, выявленного в отчетном (налогово) периоде (стр. 101) - отсутствуют
	+
	в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, при ремонте, модернизации, реконструкции, технологическом перевооружении, частичной ликвидации основных средств (стр. 102) – 9530 руб.
	+
	в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (кроме указанных в статье 251 НК) (стр.103) - отсутствуют
	+
	в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации (стр. 104) - отсутствуют
	+
	сумма восстановленных расходов на капитальные вложения в соответствии с абзацем четвертым пункта 9 статьи 258 НК (стр.105) - отсутствуют
	+
доходы, полученные профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющим дилерскую деятельность, включая банки, по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок не обращающимся на организованном рынке (стр. 106) - отсутствуют	
+	
в виде сумм корректировки прибыли вследствие применения методов определения для целей налогообложения соответствия цен, применяемых в сделках, рыночным ценам (рентабельности), предусмотренных статьями 105.12. 105.13 НК (стр..107) - отсутствуют	

Рисунок 2.2 – Алгоритм расчета внереализационных доходов по данным декларации по налогу на прибыль

ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г.

Отметим, что при определении налоговой базы не учитываются доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ [7] .

В Приложении 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам» (далее Приложении 2 к листу 02) Декларации по налогу на прибыль организации отражаются прямые и косвенные расходы, убытки и внереализационные расходы. В связи с тем, что данное Приложение содержит большое количество строк, то рассмотрим только те, которые участвуют в формировании налогооблагаемой базы на налогу на прибыль исследуемой организации.

Итого признанных расходов 510 913 679 + 171734 490 + 5 000 + 292 303 + 7 862 = 682 953 334 руб.	Прямые расходы (стр.010) – 510 913 679 руб.	Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам (стр. 010) – 510 913 679 руб.	
		+	
	Косвенные расходы – всего (стр. 040) 171 734 490 руб.	сумма налогов и сборов, начисленных в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением налогов, перечисленных в статье 270 НК РФ (стр. 041) – 2 289 251 руб.	
		+	Расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 9 статьи 258 НК в размере не более 10% (стр. 042) – 1 588 759 руб. не более 30% (стр. 043) – 5 529 752 руб.
		+	
		Стоимость реализованных имущественных прав (кроме прав требования долга, указанных в Приложении 3 к листу 02) (стр. 059) – 5 000 руб.	
		+	
		Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией (стр. 060) – 292 303 руб.	
		+	
		Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (стр. 100) – 7 862 руб.	
	+		
Внереализационные расходы (стр. 200) 70 891 415 руб.	Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком (стр. 201) – 16 257 488 руб.		
	+	Штрафы пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба (стр. 205) – 162 691 руб.	
	+		
	Убытки, приравняемые к внереализационным расходам (стр. 300) - отсутствуют		

Рисунок 2.3 - Алгоритм расчета расходов по данным декларации по налогу на прибыль ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г.

Отметим, что расходы, не учитываемые для целей налогообложения, перечислены в ст. 270 НК РФ [7] .

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 274 НК РФ [7]. Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ [7], определяется налогоплательщиком отдельно.

Налоговая ставка устанавливается в размере 20 %, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 - 5.1 ст. 284 НК РФ [7]. При этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 %, зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 %, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Используя сведения о доходах и расходах, рассмотрим алгоритм расчета налога на прибыль в ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г., который представлен на листе 2 «Расчет налога на прибыль организации) Декларации налога на прибыль».

На рисунке 2.4 представлен расчет налоговой базы по налогу на прибыль ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г.

Налоговая база 3 563 832 руб.	Прибыль (убыток) 3 563 832 руб.	=	Доходы от реализации – 747 229 580 руб.
			+
			Внереализационные доходы – 101 790 001 руб.
			-
			Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации – 682 953 334 руб.
			-
			Внереализационные расходы - 70 891 415 руб.
			-
			Убытки - отсутствуют
			-
			Доходы, исключаемые из прибыли - отсутствуют
			Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая налоговой ставке 0 процентов - отсутствуют
			Сумма льгот, предусмотренных РФ - отсутствуют

Рисунок 2.4 – Алгоритм расчета налоговой базы по налогу на прибыль ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г.

Как видно из представленного алгоритма, исследуемая организация не использует льготы, уменьшающие налоговую базу на налогу на прибыль.

Далее рассмотрим расчет налога на прибыль по формуле:

$$\text{ННП}_и = \text{НБ}_{\text{ННП}} * \text{С}_{\text{ННП}} \quad (2.2)$$

где:  $\text{ННП}_и$  – исчисленный налог на прибыль организации;

$\text{НБ}_{\text{ННП}}$  – налоговая база по налогу на прибыль организации;

$C_{\text{ННП}}$  – ставка налога на прибыль организации.

$$\text{ННП}_{\text{и}} = 3\,563\,832 * 20\% = 712\,766 \text{ руб.}$$

Отметим, что данный налог является федеральным и подлежит перечислению в федеральный бюджет (2%) в сумме 71 277 руб. и в бюджет субъекта РФ (18%) – 641 490 руб. Эти данные представлены в листе 2 «Расчет налога на прибыль организации) Декларации налога на прибыль организации.

Отметим, что ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г. производит уплату авансовых платежей. Данные платежи рассчитываются по формуле:

$$\text{ННП}_{\text{у}} = \text{ННП}_{\text{и}} - \text{АВ}_{\text{ННП}}, \quad (2.3)$$

где:  $N_{\text{у}}$  – сумма налога, подлежащего уплате в бюджет,

$\text{АВ}$  – авансовые платежи по налогу на прибыль.

$N_{\text{у}} = 712\,766 - 708\,451 = 4\,315$  руб., в т.ч. в федеральный бюджет – 432 руб., в бюджет Самарской области – 3 884 руб.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» представляет Декларации по налогу на прибыль не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Далее рассмотрим механизм исчисления НДС в соответствии с требованиями гл. 21 НК РФ [7]. Форма Декларации по НДС утверждена Приказом ФНС России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» № ММВ-7-3/558@ от 29.10.2014 г. [36]

Ознакомимся с расчетом начисленного и уплаченного НДС в IV квартале 2014 г. по данным ОАО «Сызранский мясокомбинат». Отметим, что в исследуемой организации применяется ставка 10;% и 18%.

В разделе 3 «Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2-4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» указывается все показатели, необходимые для расчета суммы НДС, начисленная и налоговые

вычеты по НДС.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» реализовало товаров (работ, услуг) в IV квартале 2014 г. на сумму 22 513 090 руб. – налоговая база по ставке 18% и 185 517 786 руб. – налоговая база по ставке 10%.

$$\text{НДС}_{\text{исч.}} = \text{НБ}_{\text{НДС}} * \text{С}_{\text{НДС}} \quad (2.4)$$

$\text{НДС}_{\text{исч.}}$  – НДС исчисленный;

$\text{НБ}_{\text{НДС}}$  – налоговая база по НДС;

$\text{С}_{\text{НДС}}$  – Ставки НДС (18% и 10%).

В ОАО «Сызранский мясокомбинат» НДС начислен в следующем размере:

$$\text{НДС } 18\% = 22\,513\,090 * 18\% = 4\,052\,356 \text{ руб.}$$

$$\text{НДС } 10\% = 185\,517\,786 * 10\% = 18\,551\,779 \text{ руб.}$$

Отметим, что исследуемая организация применяет авансовую форму расчетов со своими контрагентами в счет предстоящей поставки. Так, авансы составили 138 664 руб. НДС с этой суммы в декларации представлен обобщенно (10% и 18%) и составил 21246 руб.

Рассчитаем общую сумму НДС, подлежащую вычету.

Сумма налога, предъявленная исследуемой организацией при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету равна 22 439 449 руб. Сумма налога, исчисленная продавцом с суммы оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету у продавца с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг) составила 17 188 руб.

$$\text{Сумма НДС, исчисленная с сумм оплаты, подлежащая вычету} = 22\,439\,449 + 17\,188 = 22\,456\,637 \text{ руб.}$$

Что касается суммы НДС, исчисленной к уплате в бюджет, то ее следует рассчитывать по формуле:

$$\text{НДС}_{\text{уп}} = \text{НДС}_{\text{исч}} - \text{В}_{\text{НДС}} \quad (2.5)$$

$\text{НДС}_{\text{уп}}$  – НДС к уплате;

$\text{В}_{\text{НДС}}$  – вычеты по НДС;

$$\text{НДС}_{\text{уп}} = 22\,627\,676 - 22\,456\,637 = 171\,039 \text{ руб.}$$

Налоговая декларация по НДС представляется в налоговые органы по месту своего учета в качестве налогоплательщика в срок не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Отметим, что данный срок установлен с 01.01.2015 г. ОАО «Сызранский мясокомбинат» НДС за IV квартал 2014 г. уплатил равными долями до 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за данным кварталом. Напомним, что ранее (до 2015 г.) НДС уплачивался не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Далее ознакомимся с удержанием и уплатой НДФЛ. Отметим, что ОАО «Сызранский мясокомбинат» является налоговым агентом. Руководствоваться следует гл. 23 НК РФ [7] и Приказом ФНС России «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» № ММВ-7-11/485@ от 30.10.2015 г. [38]

В 2014 г. из доходов работников ОАО «Сызранский мясокомбинат» удержан НДФЛ в размере 4 352 899 руб.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» является плательщиком налога на имущество организации, который относится к региональному. Его начисление и уплату исследуемая организация исчисляет в порядке, определенном гл. 30 НК РФ [7] и Закона Самарской области «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области» от 25.11.2003 г. № 98-ГД [24].

В Самарской области в соответствии со ст. 2 Закона Самарской области № 98-ГД [24] от 25.11.2003 г. действует ставка 2,2%. В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость установлены следующие ставки: в 2016 г. - 0,9%, в 2017 г. - 1,2%; в 2018 г. - 1,5%; в 2019 г. 1,8%; в 2020 г. и последующие годы - 2,0%.

Согласно ст. 377 НК РФ [7] налоговая база по налогу на имущество



(среднегодовая стоимость имущества) формируется исходя из остаточной стоимости. Данный налог подлежит уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, установленные ст. 383 НК РФ [7]. На территории Самарской области по налогу на имущество устанавливаются отчетные периоды, которыми признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Рассчитаем сумму налога, подлежащую к уплате в бюджет за 2014 г.

Среднегодовая стоимость имущества за 2014 год в ОАО «Сызранский мясокомбинат» составила 70 166 590,90 руб., что является налогооблагаемой базой.

Сумма авансовых платежей, исчисленная за отчетный год, составляет 1 032 067 руб.

Сумма налога за налоговый период составляет 511 598 руб.

Таким образом, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет по данным ОАО «Сызранский мясокомбинат» составляет 511 598 руб. Эти сведения подтверждает сальдо-оборотная ведомость за 2014 г.

Налог уплачивается путем внесения в течение налогового периода авансовых платежей по налогу. Уплата авансовых платежей по налогу производится не позднее 35 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. По итогам налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога, исчисленную как разница от произведения налоговой ставки и налоговой базы и суммами авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в течение налогового периода, в срок не позднее 10-го апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларация по налогу на имущество организаций представляется по форме, утвержденной Приказом ФНС России «Об утверждении форм и форматов представления в электронном виде налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения» № ММВ-7-11/895 от 24.11.2011г. (ред. от 05.11.2013 г.) [39]

Далее ознакомимся с исчислением и уплатой транспортного налогов в ОАО «Сызранский мясокомбинат» за 2014 г. Исследуемая организация руководствуется гл. 28 НК РФ [7] и Закон Самарской области «О транспортном налоге на территории Самарской области» от 06.11.2002 г. № 86-ГД (ред. от 11.11.2013 г.) [23].

Форма декларации по данному налогу утверждена Приказом ФНС России «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и Порядка ее заполнения» № ММВ-7-11/99@ от 20.02.2012 г. (ред. от 25.04.2014 г.) [40].

ОАО «Сызранский мясокомбинат» уплачивает авансовые платежи производятся в срок не позднее 30-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Налоговые декларации по данному налогу исследуемой организацией представляются не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

На балансе ОАО «Сызранский мясокомбинат» числятся 6 транспортных средств. Транспортный налог был начислен в сумме 11077 руб., уплата данного налога и авансовых платежей по нему проведена своевременно в размере 8425 руб. Сумма к доплате 2652 руб.

Далее рассмотрим платежи с земельных объектов. Данный принцип закреплен в ст. 1 Земельного кодекса РФ [9]. К формам таких платежей являются земельный налог и арендная плата за землю.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» также является плательщиком земельного налога с земельных участков, находящихся в собственности. При начислении и уплате данного налога исследуемая организация руководствуется гл. 31 НК РФ [7].

Налог и авансовые платежи по земельному налогу следует уплачивать в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а именно Решением Думы городского округа Сызрань Самарской области «О земельном налоге на территории округа Сызрань» № 121 от 23.11.2011 г. [39]

Рассчитывается земельный налог исходя из кадастровой стоимости и ставки налога.

Кадастровая стоимость земельного участка: 33 443 600 руб., что является налоговой базой. Согласно Решению Думы городского округа Сызрань Самарской области «О земельном налоге на территории округа Сызрань» № 121 от 23.11.2011 г. [41] используется налоговая ставка - 1,5%.

Количество полных месяцев владения земельным участком в налоговом периоде: 12.

Сумма исчисленного земельного налога в 2014 г. = 33 443 600 \* 1 \* 1,5% = 501 654 руб.

Сумма авансовых платежей в 2014 г. – 376 245 руб.

Сумма земельного налога к доплате за IV квартал 2014 г. – 125 409 руб.

Уплата налога, а также предоставление налоговой декларации производится налогоплательщиками не позднее 10 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» уплачивает арендную плату за землю, находящуюся в государственной собственности. Данный платеж предусмотрен в договоре аренды земельного участка, который заключается на срок один год и более, а также подлежит государственной регистрации в территориальных органах Росреестра (частные земли) или Росимущества (государственные и муниципальные земли). Отметим, что при отсутствии регистрации такого договора налогоплательщик-арендатор привлекается к административной ответственности по ст. 7.1 КоАП РФ [11].

Нормативной базой по уплате арендных платежей за землю является Земельный кодекс РФ [9] и Постановление Правительства РФ «Об основных принципах определения арендной платы при аренде земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и о Правилах определения размера арендной платы, а также порядка, условий и сроков внесения арендной платы за земли, находящиеся в собственности Российской Федерации» № 582 от 16.07.2009 г.(ред. от 30.10.2014 г.) [18].

Арендные платежи за землю согласно пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ [7] относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. С такой платы, взимаемой территориальным управлением Росимущества с организаций-арендаторов, НДС не начисляется.

Арендная плата за землю в 2014 г. 127 938 руб., что подтверждает и договор аренды земельного участка, находящегося в муниципальной собственности.

В соответствии с п. 1 ст. 16 Федерального закона РФ «Об охране окружающей среды» от 10.01.2002 № 7-ФЗ [14] негативное воздействие на окружающую среду является платным. Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия утвержден Постановлением Правительства РФ «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» от 28.08.1992 № 632 [19].

Ст. 8.41 КоАП РФ [11] за невнесение в установленные сроки платы за негативное воздействие на окружающую среду предусмотрены штрафы: на должностных лиц - от 3000 до 6000 руб.; на юридических лиц - от 50 000 до 100 000 руб.

Срок осуществления платы за негативное воздействие на окружающую среду, подлежащей уплате по итогам отчетного периода, установлен Приказом Ростехнадзора «Об установлении сроков уплаты платы за негативное воздействие на окружающую среду» № 557 от 08.06.2006 г. [33] не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Отчетным периодом признается календарный квартал.

Вместе с тем пп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ [7] установлено, что для целей исчисления налога на прибыль платежи за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов включаются в состав материальных затрат в пределах утвержденных лимитов.

Платежи за сверхнормативные выбросы при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются на основании п. 4 ст. 270 НК РФ [7]. В ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г. начислено 118 918, 14 руб.

Отметим, что в исследуемой организации все данные налоги, сборы и налоговые платежи отражаются на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому открыты следующие субсчета:

- 68.1 «Налог на доходы физических лиц»;
- 68.2 «Налог на прибыль организаций»;
- 68.3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 68.4 «Налог на прибыль организации» (68.4.1 «Федеральный бюджет»;
- 68.4.2 «Бюджет субъекта РФ»);
- 68.7 «Транспортный налог»;
- 68.8 «Налог на имущество организации»;
- 68.11 «Арендная плата за землю»;
- 68.12 «Плата за загрязнение окружающей среды»;
- 68.17 «Земельный налог».

Отметим, что данные о начисленных и уплаченных налогах и сборах в исследуемой организации отражены в сальдо-оборотной ведомости по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» за 2013 и 2014 гг.

Далее ознакомимся с порядком исчисления и уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды. К основным нормативным документам относятся:

- Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» № 212-ФЗ от 24.07.2009 г. (ред. от 29.12.2015 г.) [16];

- Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» № 125-ФЗ от 24.07.1998 г. (ред. от 29.12.2015 г. [17]);

- Приказ ФСС РФ «Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения и Порядка ее заполнения» № 59 от 26.02.2015 г. (ред. от 20.07.2015 г. [34]);

- Постановление Правления ПФ РФ «Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, и Порядка ее заполнения» № 2п от 16.01.2014 г. (ред. от 04.06.2015 г.) [25];

- Письмо ПФ РФ № АД-30-26/16030 [42], ФСС РФ «О карточке учета взносов» № 17-03-10/08/47380 от 09.12.2014 г. [43]

В 2014 г. применялись следующие тарифы страховых взносов: ПФ РФ – 22%; ФСС РФ - 2,9 %; ФФОМС - 5,1 %.

При этом, когда облагаемый взносами доход сотрудника за год превысит 624 000 руб. страховые взносы уплачиваются только в ПФ по ставке 10%. В 2015 и 2016 гг. эти предельные величины по налогооблагаемой базе взносами изменились и составили:

- для взносов в ФСС РФ: в 2016 г. - 718 тыс. руб.; в 2015 г. - 670 тыс.руб.;

- для взносов в ПФР: в 2016 г. - 796 тыс. руб., в 2015 г. - 711 тыс. руб.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками страховых взносов отдельно в каждый фонд.

Страховые взносы за 2014 год в ОАО «Сызранский мясокомбинат» начислены:

на обязательное пенсионное страхование в ПФ РФ: страховая часть

- 7 592 011,90 руб.; накопительная часть – 1 210 931,44 руб.;
- на обязательное медицинское страхование – 1 726 725,92 руб.;
- ФФОМС – 1 726 725, 92 руб.

Данные суммы подтверждают расчеты, предоставляемые в соответствующие фонды, являясь налоговой отчетностью. Кроме этого, суммы отражены в сальдо-оборотной ведомости по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Отметим, что общий тариф (30%) по страховым взносам в ПФР, ФСС РФ и ФФОМС останется неизменным до 2017 г. включительно. Сохраняются и тарифы по взносам на социальное страхование от несчастных случаев на производстве

Плательщики страховых взносов ежеквартально представляют в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту своего учета следующую отчетность:

- не позднее 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган ПФ РФ - расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на ОПС в ПФ РФ и на ОМС в ФФОМС;

- не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в ФСС РФ - расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также по расходам на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования, произведенным в счет уплаты этих страховых взносов в ФСС РФ, по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере социального страхования.

Страховые взносы отражаются в учете ОАО «Сызранский мясокомбинат» на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и

обеспечению», к которому открыты:

- 69.1 «Расчеты по социальному страхованию»
- 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»: 69.2.1 «Страховая часть ПФР»; 69.2.2 «Накопительная часть ПФР»;
- 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»: 69.3.1 «ФФОМС».

Кроме этого, ОАО «Сызранский мясокомбинат» исчисляет и уплачивает взносы на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, которые отражаются на отдельном счете 69.11 «Расчеты по НС и ПЗ». Данные взносы в 2014 г. в исследуемой организации составили 272543.44 руб.

Таким образом, ОАО «Сызранский мясокомбинат» начисляет налоги, сборы, взносы в бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с действующим законодательством и уплачивает их своевременно. Применяя всевозможные законные льготы с минимальными налоговыми рисками. Все расчеты подтверждены документально и в рамках правил, изложенных в учетной политике исследуемой организации. Следовательно, процесс налогового планирования в ОАО «Сызранский мясокомбинат» заключается в грамотном и достоверном ведении налогового учета и своевременном перечислении налогов, сборов и взносов.

#### 2.4. Анализ налоговой нагрузки предприятия

При проведении анализа начислений и уплаты налогов, сборов в бюджет и взносов во внебюджетные фонды используются традиционные приемы и способы экономического анализа, а именно вертикальный и горизонтальный анализ. Они позволяют оценить динамику и структуру налоговых обязательств и взносов во внебюджетные фонды коммерческими организациями.

Экономические субъекты должны рассчитывать свою налоговую



нагрузку с целью понимания насколько их деятельность и уплата налогов привлекают внимание налоговых органов, которые могут принять решение о проведении выездной налоговой проверки. Так, если уровень налоговой нагрузки у конкретного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по конкретной отрасли (виду экономической деятельности), то назначает выездная налоговая проверка. Основной вид деятельности ОАО «Сызранский мясокомбинат» связан с забоем всех видов скота и переработкой мяса, выработкой колбасных изделий и мясных полуфабрикатов. В соответствии с Приказом Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. (в ред. от 10.05.2012 г.) [35] (далее Приказ ФНС России РФ № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г.) по данному виду деятельности налоговая нагрузка в 2014 г. должна быть не менее 5,4 % (производство пищевых продуктов).

Информация о задолженности по конкретным видам налогов, сборов и взносов раскрывается в регистрах бухгалтерского учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», что дает возможность оценить эффективность применяемой системы налогообложения.

На наш взгляд, расчет налоговой нагрузки налогоплательщика отличаются используемым набором налогов, сборов, взносов. Не смотря на то, что страховые взносы не относятся к налоговым платежам, их следует принимать для расчета совокупной налоговой нагрузки. Это позволит оценить реальность налогового бремени в интересах собственника бизнеса. Важную роль играет также базисный показатель, к которому можно «привязывать» расчетные показатели, т.е. сравнивать с ним общую сумму налогов, сборов и взносов за расчетный период.

Анализ налоговой нагрузки в ОАО «Сызранский мясокомбинат» проведем в два этапа:

- первый этап - проанализируем абсолютную налоговую нагрузку;

- второй этап - рассчитаем относительные показатели налоговой нагрузки.

- третий этап – оценка эффективности применяемого налогового режима и предложение рекомендаций по оптимизации налоговой нагрузки.

Рассмотрим динамику сумм налогов, сборов и взносов ОАО «Сызранский мясокомбинат» за 2013- 2014 гг.

Отметим, что абсолютная совокупная налоговая нагрузка рассчитывается как сумма всех налогов, сборов и взносов. В абсолютную налоговую нагрузку включаются все налоги и сборы за исключением взносов во внебюджетные фонды. Почти половину платежей в бюджет и внебюджетные фонды составляют взносы во внебюджетные фонды, поэтому для собственников ОАО «Сызранский мясокомбинат» наиболее важен показатель абсолютной совокупной налоговой нагрузки, т.к. он показывает реальный уровень налоговой бремени. Кроме этого в расчет совокупной налоговой нагрузки следует включать НДС, т.к. его уплата влияет на денежный поток организации, уменьшая его.

Как видно из таблицы 2.3, общая сумма уплаченных налогов, сборов и взносов в 2013 г. составила 19570 тыс. руб., а в 2014 г. – 20418 тыс.руб., что на 848 тыс. руб. больше. Темп роста общих налоговых платежей составил 104,33 %.

Таблица 2.3 - Анализ динамики абсолютной налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2013 - 2014 гг., в тыс.руб.

Показатели	2013 г.	2014 г.	Отклонение (+/-)	
			тыс. руб.	%
Налог на прибыль организации	201	713	+512	354,73
Налог на доходы физических лиц	4105	4353	+248	106,04
Налог на добавленную стоимость	1248	1435	+187	114,98
Транспортный налог	13	11	-2	84,62
Налог на имущество организации	1001	1544	543	154,25
Земельный налог	502	502	-	100,00
Прочие сборы	326	356	-	100,00
Взносы во внебюджетные фонды	12174	11504	-670	94,50

Сумма всех налогов, сборов и взносов	19570	20418	+848	104,33
--------------------------------------	-------	-------	------	--------

Наибольшие темпы роста отмечаются по налогу на прибыль – 354,73%, что связано с увеличением объема деятельности и ростом налогооблагаемой базы. Также прослеживается увеличение НДФЛ с 4105 тыс.руб. до 4353 тыс.руб. (темп роста 106,04%). Данный показатель увеличился вследствие роста фонда оплаты труда и увеличения численности персонала на 1 человека. Сумма НДС возросла на 187 тыс. руб. за счет увеличения объема продаж. Транспортный налог в 2013 г. сократился в связи с движением (выбытием) транспортных средств и составил 11 тыс.руб., что на 2 тыс. руб., меньше чем в 2013 г. Неизменной осталась сумма земельного налога 502 тыс.руб., а также прочих сборов (плата за загрязнение окружающей среды и арендная плата за землю) - 356 тыс.руб.

Таким образом, абсолютная налоговая нагрузка ОАО «Сызранский мясокомбинат» возросла на 4,33% (104,33% -100%). Это произошло за счет увеличения налогооблагаемой базы по некоторым налогам, сборам.

Представим для наглядности динамику абсолютной налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат» на рисунке 2.5.

Для изучения структуры налоговых платежей необходимо определить их состав и долю каждого налога, сбора, взноса в общей сумме налоговых платежей. Их состав в организации зависит от ее вида, масштабов деятельности и применяемого режима налогообложения. Все это позволяет определить виды обязательных платежей, удельный вес которых более значителен по сравнению с другими платежами, а, следовательно, именно на эти виды платежей налогового характера следует обратить внимание.

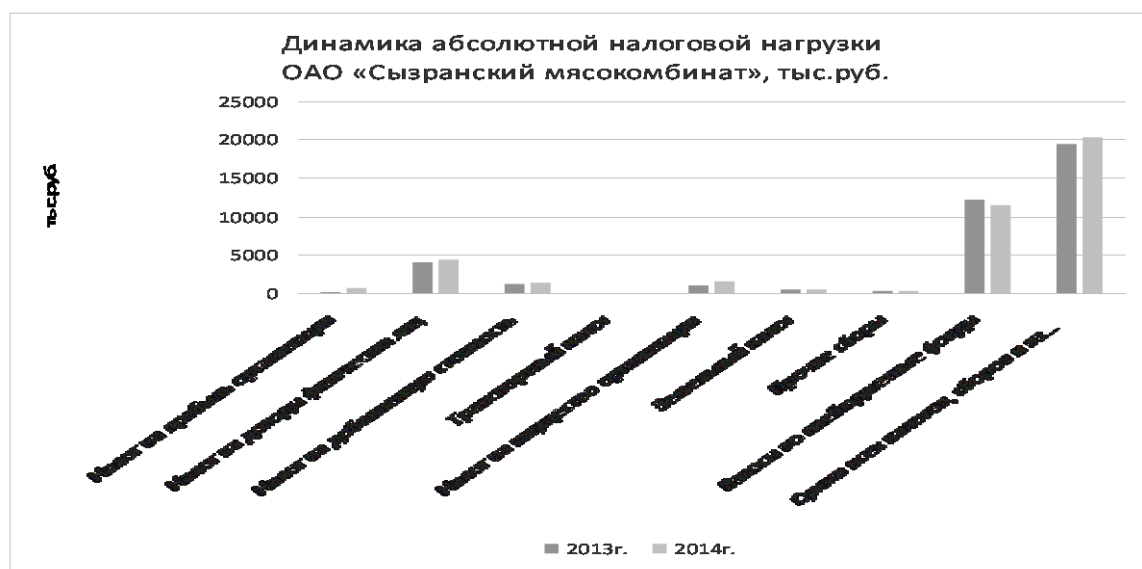


Рисунок 2.5 – Динамика абсолютной налоговой нагрузки  
ОАО «Сызранский мясокомбинат», тыс.руб.

Рассмотрим структуру абсолютной нагрузки исследуемой организации (см. таблицу 2.6.). Структуру налоговой нагрузки исследуемой организации представим на рисунках 2.6 и 2.7.

Таблица 2.6 - Структура налогов, сборов и взносов во внебюджетные фонды ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2013–2014 гг.

Налоги и взносы	Структура, %		Отклонение, (+/-)
	2013 г.	2014 г.	
Налог на прибыль организации	1,03	3,49	+2,46
Налог на доходы физических лиц	20,97	21,32	+0,35
Налог на добавленную стоимость	6,38	7,03	+0,65
Транспортный налог	0,07	0,05	-0,02
Налог на имущество организации	5,11	7,56	+2,45
Земельный налог	2,57	2,46	-0,11
Прочие сборы	1,66	1,74	+0,08
Взносы во внебюджетные фонды	62,21	56,35	-5,86
Сумма всех налогов, сборов и взносов	100,00	100,00	-



Рисунок 2.6 - Структура налоговой нагрузки  
ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2013 г., %



Рисунок 2.7 - Структура налоговой нагрузки  
ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г., %

Анализ структуры налоговых платежей ОАО «Сызранский мясокомбинат» показал, что за 2013 – 2014 гг. произошли следующие изменения:

- наибольший удельный вес в структуре налогов, сборов и взносов за два исследуемых периода занимают взносы во внебюджетные фонды. Однако их удельный вес в 2014 г. уменьшился на 5,86 % по сравнению с 2013 г.;

- существенный удельный вес приходится на удерживаемый с заработной платы работников НДФЛ: в 2013 г. – 20,97 %, в 2014 г. – 21,32 %. Данное изменение произошло за счет роста выплат работникам;

- отмечен значительный рост удельного веса по налогу на прибыль организации с 1,03% до 3,49%, что связано с существенным увеличением

выручки, темп роста которой составил 115,66% и сокращением затрат на рубль выручки на 2,68 коп.;

- тенденция увеличения наблюдается по налогу на имущество, который в структуре налоговых платежей занимает 5,11 % в 2013 г. и 7,56% в 2014 г. ;

- удельный вес налога на добавленную стоимость в 2014 г. составил 7,03%, что на 0,65% больше, чем в 2013 г. Данное изменение связано с ростом объема продаж;

- на земельный налог приходится 2,57% в 2013 г. и 2,46% в 2014 г. от общей суммы налогов, сборов и взносов;

- оставшаяся часть – прочие сборы, а именно плата за загрязнение окружающей среды и арендная плата за землю.

На изменение структуры налоговых платежей наибольшее влияние оказывают следующие факторы:

- увеличение выпуска и продажи продукции;
- диверсификация производства;
- изменения в налоговом законодательстве.

Далее сгруппируем налоговые платежи, уплаченные ОАО «Сызранский мясокомбинат», по видам источников уплаты налогов, сборов и взносов.

Таблица 2.4 – Динамика и структура совокупной налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат» в зависимости от источника уплаты налогов и взносов в 2013 - 2014 гг.

Группа налогов	Абсолютное значение, тыс.руб.		Структура, %		Отклонение, (+/-)	
	2013 г.	2014 г.	2013 г.	2014 г.	тыс.руб.	%
1. Косвенные налоги	1248	1435	6,38	7,03	+187	+0,65
2. Прямые налоги	6148	7479	31,42	36,63	+1331	+5,21
3. Взносы во внебюджетные фонды	12174	11504	62,20	56,34	-670	-5,86
Итого	19570	20418	100,00	100,00	+848	-

Как видно из таблицы 2.4, структура совокупной налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат» в зависимости от источника уплаты налогов представлена тремя группами. Отметим, что к косвенным налогам относится НДС, удельный вес которого составляет в 2013 г. 6,38 %, в 2014 г.

7,03 %. В группу прямых налогов включены налог на прибыль, НДС, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество организации и прочие сборы. Сумма данных налоговых платежей увеличилась с 6148 тыс. руб. до 7429 тыс. руб. На их удельный вес приходится 31,42% в 2013 г. и 36,63 % в 2014 г. Остальная часть совокупной налоговой нагрузки представлена взносами во внебюджетные фонды, которые стоят особняком при проведении анализа.

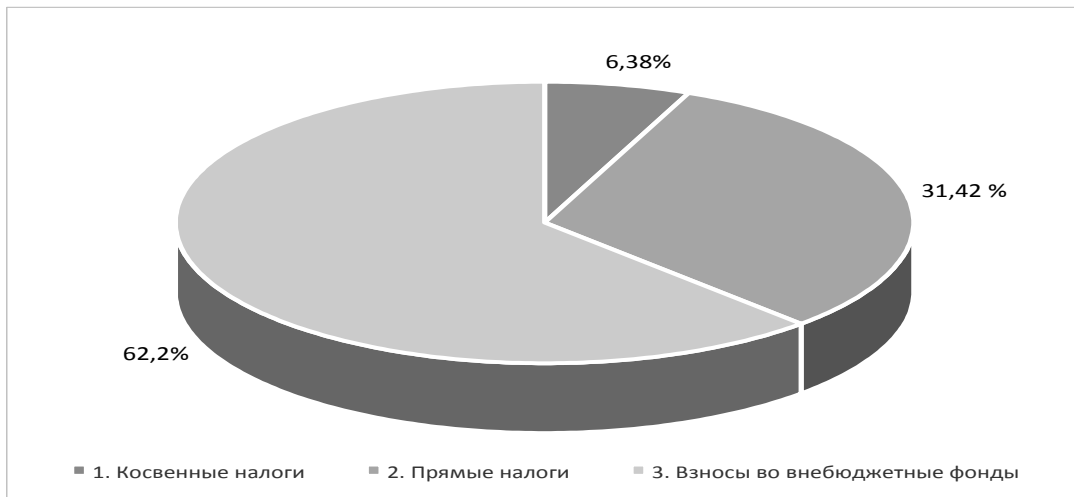


Рисунок 2.8 - Структура налоговой нагрузки

ОАО «Сызранский мясокомбинат» в зависимости от источника уплаты налогов и взносов в 2013 г.,%

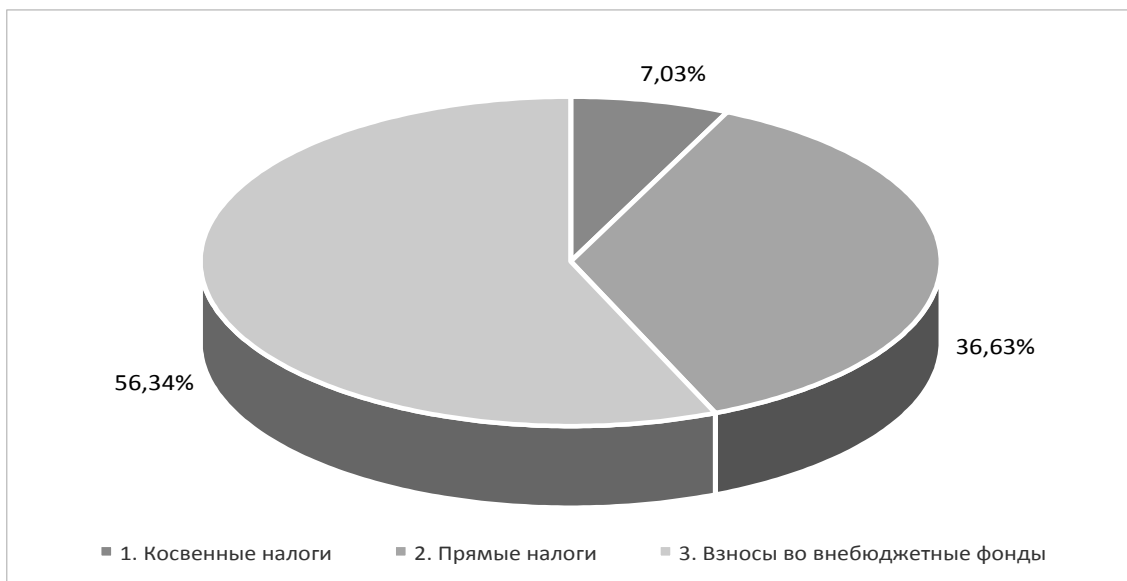


Рисунок 2.9 - Структура налоговой нагрузки

ОАО «Сызранский мясокомбинат» в зависимости от источника уплаты налогов и взносов в 2014 г.

Наибольший удельный вес занимают взносы во внебюджетные фонды. Их доля в 2014 г. составила 56,34 %, что на 5,86 % меньше, чем в 2013 г. Удельный вес прямых налогов в 2014 г. составляет 36,63 %, что на 5,21 % больше, чем в 2013 г.

Отметим, что расчет структуры совокупной налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты налогов и взносов необходим для расчета относительных показателей налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат», расчет которых представим в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Относительные показатели налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2013 - 2014 гг.

Показатели	Абсолютное значение, тыс.руб.		Темп роста (снижения), %	Отклонение, (+/-)
	2013 г.	2014 г.		
Отношение суммы всех косвенных налогов и взносов к выручке	0,0019	0,0019	100,00	-
Отношение суммы всех прямых налогов и взносов к выручке	0,0095	0,0100	105,26	+0,0005
Отношение суммы взносов во внебюджетные фонды к выручке	0,0189	0,0154	69,37	-0,0035
Отношение суммы взносов во внебюджетные фонды к себестоимости продаж	0,0222	0,0189	85,14	-0,0033
Отношение суммы налога на прибыль к выручке	0,0003	0,0009	300,00	+0,0006
Отношение абсолютной налоговой нагрузки к выручке	0,0303	0,0273	90,10	-0,0030

Полученные относительные показатели представляют собой устойчивые количественные характеристики, динамика которых позволяет сделать выводы о тенденциях, сложившихся в системе налогообложения ОАО «Сызранский мясокомбинат». Как видно из таблицы 2.5, отношение суммы косвенных налогов к выручке в 2014 г. не увеличилось. Прослеживается динамика увеличения суммы прямых налогов к выручке, что связано с увеличением производства. Отношение взносов во внебюджетные фонды к себестоимости продаж сократилось на 14,86% (100% -- 85,14%). Данное изменение произошло за счет снижения фонда оплаты труда (именно премиальной части), не смотря на увеличение численности работников на 2



человека. Такая же тенденция прослеживается по отношению взносов во внебюджетные фонды к выручке. Произошло увеличение показателя, характеризующего долю налога на прибыль к выручке, что связано с увеличением прибыли до налогообложения и выручки. Что касается отношения абсолютной налоговой нагрузки к выручке, то оно снизилось до 9,9 % (100% - 90,10%), однако этот показатель является ниже, чем рекомендован ФНС России и может заинтересовать налоговые органы.

Существует множество методик расчета относительной налоговой нагрузки. Их различие проявляется в толковании таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов, сборов и взносов.

Основная задача всех методик определения налоговой нагрузки состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным показателем, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в разных отраслях народного хозяйства. Кроме того, все ученые исходят из критерия объективности показателя налогового бремени. В современной отечественной экономической литературе насчитывается более десяти методик расчета налоговой нагрузки на экономические субъекты.

Для наглядности и возможности обобщения сопоставляемых способов расчета налоговой нагрузки представим данные в таблице 2.9.

В общую сумму абсолютной налоговой нагрузки включаются все уплачиваемые налогоплательщиками налоги: НДС, НДФЛ, взносы во внебюджетные фонды и т.д. Обширность такого охвата объясняется тем, что все начисленные налоги, сборы, взносы выплачиваются за счет денежных средств экономического субъекта.

Многие отечественные авторы не рекомендуют принимать в расчете абсолютной и относительной налоговой нагрузки НДСЛ, т.к. организация, являясь налоговым агентом, уплачивает его из средств работника, а не из собственных источников. Однако ФНС РФ, рассчитывая налоговую нагрузку, принимает суммы удержанных НДСЛ в расчет.

Таблица 2.6 – Расчет относительной налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат»

№ п\п	Показатель	2013г.	2014г.
1	Выручка без НДС, тыс.руб.	645 784	746 894
2	Налог на доходы физических лиц	4105	4353
3	Налог на добавленную стоимость, тыс.руб.	1 248	1 435
4	Налог на прибыль организаций, тыс.руб.	201	713
5	Налог на имущество организаций, тыс.руб.	1001	1544
6	Транспортный налог, тыс.руб.	13	11
7	Земельный налог, тыс.руб.	502	502
8	Прочие сборы, тыс.руб.	326	356
9	Взносы во внебюджетные фонды, тыс.руб.	12174	11504
10	Абсолютная налоговая нагрузка, тыс.руб. (п.2 + п.3 + п.4.+ п.5. + п.6 + п. 7. + п.8 + п.9)	19570	20418
11	Относительная налоговая нагрузка, % (п.10/п.1)	3,03	2,73

Таким образом, относительная налоговая нагрузка исследуемой организации за прошедшие 2013 - 2014 г. снизилась. 0,3% (2,73% - 3,03%). В этих условиях целесообразно продолжить выбранный курс по налоговой оптимизации, т.е. в ОАО «Сызранский мясокомбинат» действующее налоговое планирование является эффективным.

3. Повышение эффективности процесса налогового планирования в системе экономической безопасности организации

3.1. Международный опыт налогового планирования и возможности его использования в российской практике

Зарубежная практика уделяет большое внимание вопросам налогообложения, учитывая нюансы финансового планирования. Высокий уровень налоговой нагрузки с не эффективным учетом налоговых последствий приводит к негативным последствиям, в т.ч. несостоятельности (банкротству) экономического субъекта. Грамотное, своевременное применение налоговых льгот способствует сохранению финансовых накоплений и получению финансирования для развития и поддержанию деятельности за счет налоговой экономии или возврата налоговых платежей из бюджета, внебюджетных фондов.

В процессе налогового планирования не рекомендуется акцентировать внимание только на размер налоговых ставок, т.к. это с точки зрения налогообложения деятельности экономического субъекта являются второстепенными. В противном случае затруднительно было бы понимание, почему при свободном движении финансовых ресурсов зарубежные компании продолжают свою деятельность в странах с уровнем корпорационного налога 40-50% и не уходят в оффшоры с минимальными ставками.

Отметим, что в настоящее время в странах, где действуют нормальные налоговые ставки, а не пониженные, экономические субъекты с эффективным налоговым планированием уплачивают налоги, сборы по эффективной ставке не выше 20-25%. Что касается компаний, применяющих налоговое планирование в международном масштабе, то она не превышает 10-15%. Таким образом, выбор между странами с нормальными налоговыми ставками и минимальными, применяемые в оффшорных зонах, не всегда

целесообразен в пользу последних. Ко всему прочему, в большинстве случаях и те и другие находятся в равных условиях.

Снижение высоких «стандартных» налоговых ставок до пониженных ставок в западных странах является реальным и доступным для всех экономических субъектов, однако носит избирательный характер. Как показывает практика, во всех таких странах доступны к применению большое количество льгот (включая субсидии и компенсации) по экспортным операциям, инвестиционным проектам по повышению промышленные мощности, созданию новых рабочих мест, деятельности предприятий в не достаточно развитых районах, регионах и т.д. В связи с этим в отношении реальной производственной и коммерческой деятельности налоговые режимы развитых стран вполне конкурентоспособны с режимами «налоговых гаваней». При этом следует учитывать развитость инфраструктуры, доступность источников сырья, близость рынков сбыта, наличие квалифицированного персонала. Таким образом, «налоговые гавани» однозначно уступают развитым странам по этим критериям.

Кроме того для экономических субъектов, не ведущих деятельность в стране своего местонахождения, а только управляющих активами, обслуживающих или контролирующих деятельность в других странах, размещение в стране с нормальной налоговой нагрузкой может оказаться выгодным решением, чем в «налоговой гавани». Это связано с тем, что такие страны, как США, Великобритания, Франция и другие предоставляют своим компаниям отсрочку от налогообложения доходов, которые получены за рубежом до момента возврата в страну. Данная отсрочка иногда имеет бессрочный характер, а при действующем уровне процентных ставок отсрочка в погашении налоговых обязательств на 7-8 лет равноценна полному освобождению от них.

Что касается экономических субъектов, деятельность которых имеет международные масштабы, пользуются существенными налоговыми

льготами, которые предусмотрены международными налоговыми соглашениями, «налоговые гавани» их не имеют.

В последние годы развитые страны, например, США, Франция, ФРГ, Япония усовершенствовали свою законодательную базу по усилению контроля за перемещением капитала из своей страны в «налоговые убежища», что служит сдерживающим фактором при выборе страны размещения капиталов. Однако при острой официальной критике к оффшорным зонам налоговые власти западных стран остаются сдержанно конструктивными. В самом деле, многие «налоговых гавани» могут быть разрушены с помощью простых политических и экономических мер в кратчайшие сроки. Однако такие действия не применяются. Это связано с тем, что капиталы только «базируются» в оффшорах, а реально они функционируют в тех же западных странах.

При более жесткой позиции по отношению к «налоговым гаваням» могла бы заставить инвесторов и компании окончательно сменить юрисдикцию, покинув свою страну. Данная ситуация не устраивает западные страны. Кроме этого оффшоры играют важную роль в смягчении остроты конкурентных противоречий между развитыми странами в борьбе за привлечение капиталов и дают существенный аргумент для внутривнутриполитической борьбы в этих странах. Это позволяет властям защищать предоставление существенных налоговых льгот капиталам, ссылаясь на наличие «налоговых убежищ» за рубежом.

Исходя из всего этого, предприятия, уплачивающие налоги по стандартным ставкам, установленным на законодательном уровне, относятся к необычному и редкому явлению, что свидетельствует о не эффективном процессе налогового планирования таких экономических субъектов.

Сущность налогового планирования заключается в праве налогоплательщика применять все законные приемы и способы с целью максимальной оптимизации своих налоговых платежей. Его необходимость обусловлена наличием в налоговом законодательства весьма обширные

трактовки, где правовые нормы не имеют точной формулировки либо имеют неоднозначное толкование. В этой сфере выбор наиболее оптимальных с точки зрения налогообложения путей и методов осуществления деятельности требует детального прогнозирования позиции налоговых властей и иногда с взаимодействия с налоговой администрацией при получении предварительных санкций по таким действиям.

Однако помимо легального налогового планирования имеет место противозаконного уклонения от налоговых платежей, которые рассматриваются законодательством в качестве налоговых преступлений. Что касается границы такого уклонения от уплаты налогов, то они неопределенны, а кроме того различаются по странам. Например, если в некоторых странах определенные злоупотребления квалифицируются как налоговые преступления, то в других они признаются как практика, хотя и не одобряемая, но допускаемая в рамках законодательства.

В зарубежном бизнесе активно используются возможности незаконного уклонения от уплаты налогов, однако здесь преимущества получают международные монополии, характер деятельности которых позволяет практиковать данные злоупотребления и налоговые схемы в наиболее скрытой форме, а иногда и недоступной для расследования налоговыми властями.

Компании, имеющие крупный бизнес в целях легального налогового планирования, а также нелегального уклонения от уплаты налогов, создаются специальные службы с высококвалифицированными налоговыми консультантами и юристами. Кроме того, они привлекают сторонних экспертов в области налогообложения, банковских структур, специализированных юридических и бухгалтерских компаний и т. д.

Таким образом, международное налоговое планирование характеризуется выбором между различными вариантами и методами осуществления деятельности и размещения капитала с целью достижения наиболее оптимального уровня возникающих при этом налоговых платежей.

Такое планирование должно быть более перспективным, т.к. многие деловые решения, особенно в отношении выбора объектов капиталовложений, весьма дорогостоящи и быстрое ее решение может повлечь за собой крупные финансовые потери. В связи с этим процесс налогового планирования должен основываться не только на изучении действующего налогового законодательства, но и общепринятой позиции налоговых властей разных стран по тем или иным вопросам. Кроме этого следует учитывать законопроекты в области налогообложения, готовящиеся налоговые реформы, а также общие направления налоговой политики, проводимую правительством конкретной страны.

Укажем, что такую информацию можно получить из материалов, публикуемых в прессе, отчетов о заседаниях парламента, периодических изданий по вопросам налогообложения и т.д. Также, налоговые органы безвозмездно предоставляют налогоплательщикам публикации разъяснительного характера. Так, в США налоговые власти распространяют до 100 таких брошюр и буклетов; Германии и Франции – до 20-25; Великобритании – до 30 и т.д. Следовательно, возможности для накопления информационной базы для налогового планирования весьма обширны.

Рекомендуется в процессе налогового планирования выделять четыре этапа (таблица 3.1)

Таблица 3.1 – Рекомендуемые этапы процесса налогового планирования (международная практика)

Этап	Характеристика этапа
Первый этап	Оценивается наиболее выгодное с налоговой точки зрения место нахождения экономического субъекта, определяются его руководящие органы, основные производственные и коммерческие подразделения и т.д.
Второй этап	Он связан с первым этапом и является первоначальным этапом налогового планирования. Решаются вопросы выбора юридической формы и структуры компании с учетом характера и целей ее деятельности
Третий этап	Представляет собой текущее налоговое планирование и затрагивает вопросы правильного и полного использования налоговых льгот при определении налогооблагаемых показателей и при исчислении налоговых обязательств
Четвертый этап	Заключительный этап, решающий вопросы наиболее рационального размещения полученной прибыли и других накоплений, выбора методов их использования с учетом налогообложения

Далее подробно ознакомимся с этапами международного налогового планирования.

На первом этапе главная задача состоит в том, что на выбор страны для базирования экономического субъекта влияет главным образом его сфера деятельности.

Как известно, существуют существенные отличия в налоговых режимах для отдельных видов деятельности в развитых странах. Страна, где налоговый режим для данного вида деятельности более льготный, чем в других странах, является «налоговым убежищем» для этой сферы деятельности. Отметим, что для любой страны можно назвать вид деятельности, в отношении которой она бы выступила как «налоговое убежище». Также существуют страны, которые «специализируются» на предоставлении налоговых льгот иностранным экономическим субъектам и их капиталам, извлекающие для себя выгоду в виде увеличению туристического потока, деловых сделок, занятости местного населения и т.д. Как показывает практика, то для судоходных компаний выгоднее всего базироваться в Панаме, Либерии или Греции; международных банков – в Люксембурге и на Багамских островах; холдинговых компаний – в Швейцарии и Лихтенштейне и т.д.

Однако при окончательном выборе места нахождения компании необходимо принимать во внимание, помимо абсолютной налоговой нагрузки, особенности налогового законодательства, наличие возможности безналогового перевода доходов из одной страны в другую, условия существующих налоговых соглашений и т.д. Например, не смотря на то, что уровень налоговых ставок в США и Нидерландах является одинаковым, для американских владельцев патентов выгодно передавать их по лицензиям американским предприятиям через организуемые ими компании в Нидерландах и их филиалы на нидерландских Антильских островах («голландский сэндвич»). Налоговая экономия заключается в безналоговом переводе доходов в США.



Для международного предприятия различия в налоговых нормах между странами могут обеспечить даже возможность избежания режима обложения на основе «неограниченной налоговой ответственности», когда как для местных экономических субъектов в большинстве стран это исключено.

Рассмотри простой пример. Если создать компанию в соответствии с законодательством Великобритании, где резидентами признаются компании с наличием центра фактического руководства в этой стране, а управлением этой компаний из США, где критерием для аналогичных целей служит место образования экономического субъекта, то в результате такой предприятие не признается резидентом ни в одной из этих стран. Таим образом, не подпадет под режим «неограниченной налоговой ответственности» (обложения по всем доходам их всех источников) ни в США, ни в Великобритании. Однако, являясь нерезидентом в каждой из этих стран, такой экономический субъект подвержен обложению налогом только по доходам из источников этих стран, а в случае его отсутствия следует освобождение от налогообложения в этих странах. Допустим, если данная компания будет заниматься коммерческой деятельностью в одной из стран, где минимальны налоги или они отсутствуют, и перевод капитала из этих стран разрешается без удержания налогов, то это является удачным вариантом налогового планирования в международном масштабе. Отметим, что эта схема доступна для многих более или менее крупных собственников капитала.

Однако, существуют страны, ограничивающие свою налоговую юрисдикцию только доходами, извлекаемыми на их территории. Они отказываются от обложения доходов своих граждан и компаний, полученных за рубежом. К ним относятся многие латиноамериканские страны, некоторые страны Африки. Франция и Швейцария применяют территориальный принцип только в отношении юридических лиц. С помощью них возникает возможность создать компанию в одной из таких стран, рассредоточив ее деятельность по другим странам, где бы ее доходы облагались по

пониженным ставкам, т.е. с существенной налоговой экономией с целью избежания обложения по совокупности доходов.

При масштабных операциях данную схему можно усовершенствовать, включив в нее посреднические компании из «налоговых убежищ», занимавшиеся бы заключением контрактов и оформлением сделок для всего международного предприятия в целом. При этом на счета таких посредников, зачисляется значительная доля доходов всего предприятия с целью снижения размера налоговых платежей и в странах-источниках доходов. Данную схему в течение длительного периода времени применяли американские нефтяные компании. Добывая нефть по всему миру, они ее продажу осуществляли через посреднические компании, расположенных на островах в Карибском море. Отметим, что, как правило, нефть не завозится на эти острова, но прибыли от такого бизнеса аккумулируются на счетах компаний-посредников. Что касается налоговых властей США, то они относятся к этой налоговой схеме неодобрительно, однако, считают ее законной.

Задачи второго этапа налогового планирования тесно связаны с первой. В процессе создания компании необходимо обдумать, будет ли это одна корпорация с отделениями в разных странах либо сеть дочерних компаний с холдингом в стране, удобной для управления всей сетью. При этом возможно добавить к ним посреднические компании в третьих странах. Также может иметь место группа компаний, связанных взаимным участием в капитале друг друга, без явно выделенного центра. Отметим, что здесь применимо множество вариантов и возможны любые решения в зависимости от поставленных целей и возможностей.

Третий этап затрагивает более конкретные задачи, поэтому требует специальных и глубоких знаний законодательства конкретной страны с целью извлечения максимальных возможностей в налоговой оптимизации. Особое внимание следует уделить налоговой практике в данной стране. Например, зачету в порядке налогового кредита подлежат только подоходные налоги. Если не знать официальной позиции налоговых властей

США к определению этой категории налогов, то невозможно было бы представить, что они идут на предоставление налогового кредита в отношении налогов «на производство» (взимаемых некоторыми развивающимися странами в виде твердой денежной суммы с каждой тонны добытой нефти, газа, руды и т.д.), которые по своему типу ничем не отличаются от акцизов или таможенных пошлин.

Четвертый этап связан с правильным размещением налоговых прибылей, капиталов, а также с оптимальным выбором инвестиционной политики, что может обеспечить дополнительные налоговые льготы, и даже возврат части уплаченных налогов. Следует учитывать то, что в некоторых странах в целях налогового или валютного контроля отдельные налоги взимаются компаний, не подлежащих обложению. Но при этом в дальнейшем такие экономические субъекты могут в установленном порядке обратиться за возвратом налога. Особенно часто такие ситуации встречаются при применении налоговых соглашений, когда стандартные ставки налогов «у источника» (с дивидендов, процентов, лицензионных платежей и т.д.) по условиям этих соглашений снижаются иногда в 2-3 раза или вовсе до нуля.

Что касается вопросов использования международных налоговых соглашений, то этому необходимо уделить особое внимание. Многие развитых стран применяют такие двусторонние соглашения и нормы, введенные этими соглашениями, существенно дополняющие или изменяющие нормы внутреннего налогового права.

Таким образом, налоговое планирование для инвестора предполагает выбор наиболее оптимальных форм и методов инвестирования капиталов при имеющихся налоговых правилах (таблица 3.2). Ознакомимся с основными из них.

Кроме этого необходимо учитывать, что налоговое планирование связано с затратами, которые иногда весьма значительны. Они могут быть связаны с приобретением литературы по проблемам налогообложения, консультированием, регистрацией новых фирм и другие мероприятия,

которые могут потребоваться для целей получения налоговой экономии. Поэтому эффект от налогового планирования необходимо сравнивать с затратами, по организации такого процесса. Если налоговая экономия окажется несущественной, то не имеет смысла применять сложные схемы и проводить реорганизацию. Кроме того, цели налогового планирования могут столкнуться с приоритетными целями бизнеса. Так, при проведении эмиссии акций компании выгодно показать высокую прибыль, т.к. это способствует росту привлекательности акций для инвесторов и получению дополнительного дохода в виде эмиссионного дохода. В этом случае экономический субъект вынужден будет с высокой прибылью заплатить больше налога и ему не выгодно использовать схемы оптимизации налогообложения прибыли.

Таблица 3.2 – Правила налогового планирования для инвестора

Правило	Сущность
Первое правило	Предпочтение отдается режиму налогообложения по индивидуальным доходом, обложения корпорационным налогом
Второе правило	Избежание статуса резидента в стране получения наибольших доходов. При этом следует оставаться на режиме обложения «у источника»
Третье правило	Не торопить момент инкассации доходов и возврата прибылей, т.к. отсрочка налога иногда равноценна освобождению от налоговых платежей
Четвертое правило	Предпочтительным является перемещение активов в форме движения капитала, а не доходов или прибылей
Пятое правило	При сравнении налоговых режимов разных стран наибольшее внимание следует уделять правилам определения облагаемого дохода, а не налоговым ставкам

Кроме этого, имеются разные возможности налогового планирования у мелких и крупных компаний, у многонациональных корпораций и концернов. В организационной структуре последних имеются специальные службы налогового планирования, непосредственно подчиняющиеся одному из первых вице-президентов корпорации. Также необходимость налогового планирования в значительной степени зависит от уровня налогового нагрузки в конкретной стране, что представлено в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Потребность в налоговом планировании в зависимости от уровня налоговой нагрузки

Налоговая нагрузка	Потребность в налоговом планировании
10 — 15% от ВВП или от общего чистого дохода экономического субъекта	Потребность минимальна. Малому бизнесу не стоит глобально заниматься данными вопросами, а в такой ситуации за состоянием и оптимизацией налоговых платежей можно возложить на главного бухгалтера или одного из его заместителей. Также при возникновении конкретных операций, требующих оценки влияния на налоговую нагрузку, возможно привлечение внешних налоговых консультантов
20 — 35%	Малый и средний бизнес должен иметь специального работника. Что касается крупного бизнеса, то следует сформировать отдел, занимающийся вопросами налогового планирования. Данная работа подлежит постоянному контролю со стороны финансового директора или главного бухгалтера экономического субъекта. Для этого вводятся кратко- и среднесрочные прогнозы налоговых платежей
40-50% и более	В данной ситуации налоговое планирование - важнейший элемент финансово-плановой работы экономического субъекта вне зависимости от масштабов деятельности. Контроль за решением вопросов по налогообложению следует осуществлять на уровне высшего руководства. Любое решение необходимо принимать с учетом налоговых факторов

### 3.2 Рекомендации по повышению эффективности налогового планирования в системе экономической безопасности организации

В качестве рекомендации по повышению эффективности налогового планирования рекомендуется формировать и использовать налоговый бюджет расширенной формы, составленный по данным действующего календаря уплаты налогов, сборов и взносов исследуемой организации.

Для формирования такого бюджета необходимы сведения из других бюджетов, а именно бюджета продаж, бюджета производственной себестоимости бюджета общехозяйственных расходов и бюджета коммерческих расходов, которые являются значимыми для целей налогообложения. В процессе его разработки следует принять во внимание основные аспекты учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения, данных бухгалтерского учета и налоговых регистров в следующие сроки:

- до 1 декабря года, предшествующего планируемому, - для годового налогового планирования;

- до 1-го числа третьего месяца предшествующего квартала - для квартального налогового планирования;

- до 20-го числа предшествующего месяца - для месячного налогового планирования.

Формирование бюджета налоговых платежей необходимо вести отдельно по каждому налогу, который рассчитывается по налогооблагаемым операциям и объектам налогообложения, установленным законодательством.

Например, НДС планируют на основе:

- бюджета продаж, в котором выделяются продажи по видам деятельности, облагаемым НДС по различным ставкам и не облагаемым НДС;

- бюджета покупок;

- бюджета прямых материальных затрат на производство<sup>4</sup>

- бюджета инвестиций;

- бюджета потребностей в материальных ресурсах.

Расчет налога проводится на основе налогооблагаемых баз и ставок налога в соответствии с бюджетом продаж. Суммы НДС к вычету рассчитываются по трем последним бюджетам.

Некоторые налогооблагаемые объекты нельзя спланировать заранее, например, продажу предметов залога, передачу товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. Поэтому будут различаться планируемые и фактически облагаемые НДС операции.

Расчет налогооблагаемых показателей и операций, не подлежащих налогообложению, зависит от принятой в организации учетной политики. Отметим, что касается методики исчисления прочих налогов, сборов и взносов, то она аналогична методике расчета НДС. С учетом данных расчетов формируется плановые данные по всей совокупности налогов,

сборов и взносов целом по предприятию, включая в себя все подразделения. Плановые суммы налогов включаются в налоговый бюджет.

С целью контроля за исполнением бюджета при планировании в налоговом бюджете следует отражать фактические суммы начисленных налоговых обязательств.

Производственная мощность исследуемой организации наращивается, поэтому объем учетной работы в бухгалтерии возрастает. В связи с этим в штат системы экономической безопасности ОАО «Сызранский мясокомбинат» следует принять специалиста по налоговому планированию или налогового консультанта с рекомендуемым окладом 15 тыс.руб. Это позволит освободить от излишней загруженности главного бухгалтера, выполняющего работу по налоговому планированию.

С принятием в штат специалиста по налоговому планированию позволит усовершенствовать процесс за счет применения следующих методов: балансовый, метод экспертных оценок, метод ранжирования, метод корреляции, метод факторного анализа, метод планирования от достигнутого и другие. Отметим, что при одновременном использовании нескольких таких методов возможно получить наилучший результат с учетом требований руководства организации.

В современных условиях рыночной экономики в России отмечена тенденция постоянного изменения законодательства по налогам и сборам. На наш взгляд, принимая эту ситуацию во внимание, самым точным и более достоверным является метод налогового планирования от достигнутого. Так, за основу следует взять налоговые обязательства исследуемой организации за отчетный период, признавая его базисным, и скорректировать с учетом изменений, ожидаемые в плановом периоде.

Кроме того рекомендуется применения матричного метода, который позволит увязать бухгалтерский учет с налоговым планированием и изменением законодательства в области налогообложения. Данный метод необходимо применять с помощью использования средств ситуационно-

матричного моделирования, что в значительной степени сможет решить поставленную задачу.

Рассмотрим числовой пример по расчету налоговой нагрузки на оплату труда по данным ОАО «Сызранский мясокомбинат». Пусть планируемый объема продаж ( $Q$ ) на предстоящий I квартал составит 214 732 000 руб. Что касается норматива удельных расходов на оплату труда по основному производству ( $d_{20,70}$ ), то он составит 6% или 0,05 от планируемого объема продаж. Рассчитаем размер начисленного фонда оплаты труда ( $S_{20,70}$ ).

$$S_{20,70} = d_{20,70} \cdot Q \quad (3.1)$$

$$S_{20,70} = 0,06 \cdot 214\,732\,000 = 12\,883\,920 \text{ руб.}$$

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– начислена заработная плата 12 883 920 руб.

Кроме этого следует принять начисленный фонд оплаты труда ( $\beta_{20,70}$ ) за единицу (1). Отметим, что исследуемая организация относится к 8 группе риска получения несчастных случаев и профессиональных заболеваний. По данной группе риска предусмотрена ставка 0,8% (0,008) от фонда оплаты труда работников, уплачиваемая в ФСС России. Кроме того начисляются страховые взносы в размере 30% (0,3), а также удерживается с доходов сотрудников НДФЛ по ставке 13%. Таким образом, по отношению к данному значению необходимо использовать установленные законодательством ставки налогов и взносов:

$$\beta_{20,68} = 0,13 \text{ (13\%)} - \text{НДФЛ};$$

$\beta_{20,69} = 0,308 \text{ (30,8\%)} - \text{страховые взносы и взносы на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний.}$

С учетом заданных параметров сформируем шаблон журнала учетных операций по оплате труда.



Таблица 3.4 - Рекомендуемая форма журнала фактов хозяйственной жизни по учету оплаты труда по данным ОАО «Сызранский мясокомбинат»

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Коэффициент преобразования (β <sub>x,y</sub> )
		Дебет	Кредит	
1.	Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	1
2.	Начислены страховые взносы и взносы на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний	20	69	0,308
3.	Удержан НДФЛ из заработной платы работников основного производства (13%)	70	68	0,13
Итого:				1,438

На основании таблицы 3.4 заполним шаблон левосторонней Главной книги.

Таблица 3.5 – Рекомендуемая форма левосторонней Главной книги по расчетам с персоналом по оплате труда по данным ОАО «Сызранский мясокомбинат» (в коэффициентах преобразования)

Счета	Сальдо		С кредита в дебет счетов МДТ*				Итого Дебет	Итого Кредит	Сальдо	
	Дебет	Кредит	20	68	69	70			Дебет	Кредит
20					0,308	1	1,308		1,308	
68							0	0,13		0,13
69							0	0,308		0,308
70				0,13			0,13	1		0,87
Итого:				0,13	0,308	1	1,438	1,438	1,308	1,308

Далее эти элементы умножим на сумму начисленной заработной платы работников основного производства (расчетная величина от плановой квартальной выручки).

Таблица 3.6 – Рекомендуемая форма левосторонней Главной книги по расчетам с персоналом по оплате труда по данным ОАО «Сызранский мясокомбинат» (в абсолютных величинах, руб.)

Счета	Сальдо		С кредита в дебет счетов				Итого Дебет	Итого Кредит	Сальдо	
	Дебет	Кредит	20	68	69	70			Дебет	Кредит
20					396824 7	1288392 0	1685216 7		1685216 7	
68								167491 0		1674910
69								396824 7		3968247
70				1674910			16749 10	128839 20		11209010
Итого:				1674910	396824 7	1288392 0	1852707 7	185270 77	1685216 7	16852167

Тоже подход применим к составлению шаблона оборотно-сальдовой ведомости.

Таблица 3.7 - Рекомендуемая форма оборотно-сальдовой ведомости по данным ОАО «Сызранский мясокомбинат» (в коэффициентах преобразования)

№	Счета	Сальдо		Обороты		Сальдо	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	20			1,308		1,308	
2	68				0,13		0,13
3	69				0,308		0,308
4	70			0,13	1		0,87
Итого:				1,438	1,438	1,308	1,308

Сформируем сальдо-оборотную ведомость в денежных единицах.

Таблица 3.8 – Рекомендуемая форма оборотно-сальдовой ведомости данным ОАО «Сызранский мясокомбинат» в руб.

№	Счета	Сальдо		Обороты		Сальдо	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	20			16852167		16852167	
2	68				1674910		1674910
3	69				3968247		3968247
4	70			1674910	12883920		11209010
Итого:				18527077	18527077	16852167	16854167

При помощи таких нормативов возможно осуществить расчет сумм по всем остальным элементам затрат.

Отметим, что ОАО «Сызранский Мясокомбинат», то помимо счета 20 «Основное производство» применяются для начисления заработной платы и другие затратные счета (23 «Вспомогательные счета», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»). Поэтому аналогичные расчеты можно сделать и по этим счетам, используя другие нормативные значения по удельному весу расходов на оплату труда каждой категории работников.

Изменяя базовую величину и/или относительные величины (коэффициенты преобразования) будем иметь варианты баланса в зависимости от их изменения. Очень актуальный подход при ожидаемом изменении ставок по НДФЛ, страховым взносам. Его применение при построении прогнозных сальдо-оборотных ведомостей можно применить для отдельных сегментов налогооблагаемой деятельности, а также в целом по экономическому субъекту.

Таким образом, открываются перспективы для использования концепции ситуационно-матричного моделирования в финансовом анализе и налоговом планировании, поскольку с помощью методик, разрабатываемой на ее основе, можно осуществлять вариантное прогнозирование налоговых последствий принимаемых решений в области налоговой политики предприятия с учетом вероятных изменений налогового законодательства.

## Закключение

Налоговое планирование, как новое явление для российской экономики, является результатом применения знаний в области налогообложения и налогового права на практике с целью разработки и реализации схем оптимизации налоговых платежей, не нарушающих требований законодательства РФ.

Налоговый кодекс РФ не раскрывает понятия «налоговое планирование» и не закрепляет права налогоплательщика на осуществления данного оптимизационного процесса управления.

Учитывая многочисленные определения налогового планирования в экономической литературе, выделим основные его характеристики:

- полное и правильное применение льгот, скидок, изъятий, вычетов, разрешенных законодательством в области налогообложения с учетом позиции налоговой администрации, финансовой и инвестиционной политики государства, а также собственника бизнеса;
- воздействие налогоплательщика на совокупность элементов налогов с целью достижения налоговой выгоды в рамках налогового законодательства.

Правовое содержание и сущность налогового планирования раскрывает его классификация. Так, систематизировав и обобщив множество видов налогового планирования, выделены следующие классификационные признаки, а именно: законность действий налогоплательщика и степень налоговой нагрузки (классическое, оптимизационное, противозаконное); форма предпринимательской деятельности (налоговое планирование деятельности индивидуального предпринимателя и предприятия), стадия бизнес-процесса (на стадии создания и организации; на стадии развития бизнеса; в процессе полномасштабной деятельности; на стадии ликвидации бизнеса), масштаб бизнеса (налоговое планирование малого, среднего,

крупного бизнеса, корпоративных групп), объект налогового планирования (в целом и отдельно по подразделениям экономического субъекта), направленность и масштаб (стратегическое и оперативное).

Действующее налоговое законодательство предоставляет экономическим субъектам ряд возможностей для практической реализации налогового планирования. В качестве основных инструментов (приемов и способов) налогового планирования можно выделить: грамотную разработку учетной политики для целей налогообложения; использование пробелов в законодательстве; применение льготных условий в области налогообложения; реализация права на налоговые льготы на территории РФ; метод выявления и исправления ошибок; вывод прибыли в оффшорные зоны; изменение срока уплаты налогов; правильная организация сделок и выбор оптимальной формы договорных отношений с учетом налоговых последствий; лоббирование; минимизация налоговых рисков; прогнозирование изменений налогового законодательства; льготы в рамках международного сотрудничества; налоговый календарь. Использование всей совокупности приемов налогового планирования позволит оптимизировать налоговую нагрузку, соблюдая законодательство по налогам и сборам.

Исследование проводилось на базе одного из динамично развивающихся предприятий Самарской области ОАО «Сызранский мясокомбинат». Его деятельность связана с забоем всех видов скота и переработкой мяса, выработкой колбасных изделий и мясных полуфабрикатов.

ОАО «Сызранский мясокомбинат» осуществляет непрерывное в текущее налоговое планирование с момента его создания. Что касается стратегического налогового планирования, то оно осуществлялось перед регистрацией экономического субъекта.

Процесс налогового планирования состоит из нескольких взаимосвязанных этапов, которые не следует рассматривать как четкую и однозначную последовательность действий, обязательно гарантирующих

снижение налоговых обязательств. В исследуемой организации выделены три этапа налогового планирования:

- формирование учетной политики для целей налогообложения, что позволяет отразить наиболее оптимальный вариант учета фактов хозяйственной жизни с позиции оптимального налогообложения;

- анализ договорных отношений и формирование договорного поля, который формирует систему договорных отношений предприятия с учетом налоговых последствий каждой из сделок, планируемой в коммерческой деятельности;

- налоговый менеджмент, связанный с организацией и ведением налогового учета и контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов, сборов и взносов.

Процесс организации налогового планирования на каждом предприятии строится по-разному. Так, в ОАО «Сызранский мясокомбинат» функцию налогового планирования исполняет главный бухгалтер. Чтобы избежать загруженности текущей работой, осуществлено грамотное перераспределение функциональных обязанностей между сотрудниками подразделения «Бухгалтерия». Так, главный бухгалтер исследуемой организации выполняет следующие функции: контролирует процесс ведения бухгалтерского и налогового учета; оптимизирует налогооблагаемые показатели при формировании учетной политики; отслеживает сроки уплаты налогов, сборов и взносов; минимизирует штрафные санкции и пени; выявляет и анализирует налоговые риски по конкретным операциям; оценивает налоговую нагрузку и дает рекомендации по ее оптимизации.

С организацией процесса налогового планирования возникают затраты. При этом, следует помнить, что организационные затраты по налоговому планированию должны быть ниже полученной налоговой экономии. Исходя из этого, ОАО «Сызранский мясокомбинат» не нарушает данный принцип

С целью оценки эффективности налогового планирования в ОАО «Сызранский мясокомбинат» рассмотрены основные аспекты учетной

политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Так, внутренний документ составлен грамотно и отражает максимально выгодные варианты учета фактов хозяйственной жизни, принимая во внимание трудоемкость учетного процесса. Так, например, ОАО «Сызранский мясокомбинат» для целей налогообложения не предусмотрено создание специальных резервов, смена линейного метода начисления амортизации, что объясняет трудоемкостью учетного отражения. Проведя анализ эффективности формирования учетной политики отмечено, что в ней не отражено применение амортизационной премии, хотя данные Декларации по налогу на прибыль свидетельствуют о наличии ее применения, что позволяет уменьшить налоговую нагрузку в первый год эксплуатации объектов основных средств. Как показывает практика, чтобы избежать налоговых споров по данному вопросу, следует данное упущение устранить, внося дополнения в учетную политику.

ОАО «Сызранский Мясокомбинат» применяет общий режим налогообложения и является плательщиком федеральных, региональных и местных налогов, сборов, взносов, обязательных к уплате на всей территории РФ, а именно налог на прибыль организации, на имущество организаций, налог на добавленную стоимость, транспортный налог, земельный налог, сбор за загрязнение окружающей среды, за пользование водными объектами, арендная плата за землю, страховые взносы. Кроме того, исследуемая организация является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц. В ходе исследования проверена правильность начисления, удержания и уплаты налогов, сборов и взносов. Также уделено внимание срокам перечисления налоговых платежей. Существенных замечаний выявлено не было в порядке исчисления и погашения налоговых обязательств. Что касается сроков, то они не нарушены. Но для эффективного налогового планирования уплата налогов, сборов и взносов должны производиться в даты максимально близкие к сроку, что связано с принципом оптимального управления денежными потоками.

Для оценки налогового планирования является важным проведение анализа налоговой нагрузки, т.к. экономические субъекты должны рассчитывать данный показатель с целью понимания насколько их деятельность и уплата налогов, сборов и взносов привлекают внимание налоговых органов, которые могут принять решение о проведении выездной налоговой проверки.

Отметим, что уровень налоговой нагрузки с 2006 г. является одним из показателей для контроля ФНС России за поступлениями в бюджет, т.к. данный показатель может свидетельствовать об уклонении от уплаты налогов, а это имеет важное значение для определения вероятности назначения налоговой проверки. В соответствии с Приказом Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. (в ред. от 10.05.2012 г.) по данному виду деятельности налоговая нагрузка в 2014 г. должна быть не менее 5,4 % (производство пищевых продуктов).

При оценке налоговой нагрузки экономического субъекта необходимо применять комплексный подход. Он позволяет получить не только информацию о соответствии или несоответствии фактических показателей налоговой нагрузки заданным параметрам, но и определить причины данных соответствий/несоответствий, потенциал налоговой оптимизации и направления оптимизации.

В качестве информационной базы анализа налоговой нагрузки используются регистры налогового и бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, налоговая отчетность, приказ об учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения, а также общие сведения о деятельности экономического субъекта (вид деятельности, режим налогообложения, численность работников, количество учредителей и т.д.).

Информация о задолженности по конкретным видам налогов, сборов и взносов раскрывается в регистрах бухгалтерского учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию



и обеспечению», что дает возможность оценить эффективность применяемой системы налогообложения.

Анализ налоговой нагрузки в ОАО «Сызранский мясокомбинат» показал следующее:

- абсолютная совокупная налоговая нагрузка рассчитывается как сумма всех налогов, сборов и взносов. В абсолютную налоговую нагрузку включаются все налоги и сборы за исключением взносов во внебюджетные фонды. Почти половину платежей в бюджет и внебюджетные фонды составляют взносы во внебюджетные фонды, поэтому для собственников ОАО «Сызранский мясокомбинат» наиболее важен показатель абсолютной совокупной налоговой нагрузки, т.к. он показывает реальный уровень налоговой бремени. Кроме этого в расчет совокупной налоговой нагрузки следует включать НДС, т.к. его уплата влияет на денежный поток организации, уменьшая его;

- общая сумма уплаченных налогов, сборов и взносов в 2013 г. составила 19570 тыс. руб., а в 2014 г. – 20418 тыс.руб., что на 848 тыс. руб. больше. Темп роста общих налоговых платежей составил 104,33 %. Наибольшие темпы роста отмечаются по налогу на прибыль – 354,73%, что связано с увеличением объема деятельности и ростом налогооблагаемой базы. Также прослеживается увеличение НДС с 4105 тыс.руб. до 4353 тыс.руб. (темп роста 106,04%). Данный показатель увеличился вследствие роста фонда оплаты труда и увеличения численности персонала на 1 человека. Сумма НДС возросла на 187 тыс. руб. за счет увеличения объема продаж. Транспортный налог в 2013 г. сократился в связи с движением (выбытием) транспортных средств и составил 11 тыс.руб., что на 2 тыс. руб., меньше чем в 2013 г. Неизменной осталась сумма земельного налога 502 тыс.руб., а также прочих сборов (плата за загрязнение окружающей среды и арендная плата за землю) - 356 тыс.руб.;

- абсолютная налоговая нагрузка ОАО «Сызранский мясокомбинат» возросла на 4,33% (104,33% -100%). Это произошло за счет увеличения

налогооблагаемой базы по некоторым налогам, сборам;

- наибольший удельный все в структуре налогов, сборов и взносов за два исследуемых периода занимают взносы во внебюджетные фонды. Однако их удельный вес в 2014 г. уменьшился на 5,86 % по сравнению с 2013 г. Существенный удельный вес приходится на удерживаемый с заработной платы работников НДФЛ: в 2013 г. – 20,97 %, в 2014 г. – 21,32 %. Данное изменение произошло за счет роста выплат работникам;

- отмечен значительный рост удельного веса по налогу на прибыль организации с 1,03% до 3,49%, что связано с существенным увеличением выручки, темп роста которой составил 115,66% и сокращением затрат на рубль выручки на 2,68 коп. Такая же тенденция наблюдается по налогу на имущество, который в структуре налоговых платежей занимает 5,11 % в 2013 г. и 7,56% в 2014 г.;

- удельный вес налога на добавленную стоимость в 2014 г. составил 7,03%, что на 0,65% больше, чем в 2013 г. Данное изменение связано с ростом объема продаж. На земельный налог приходится 2,57% в 2013 г. и 2,46% в 2014 г. от общей суммы налогов, сборов и взносов;

- оставшаяся часть – прочие сборы, а именно плата за загрязнение окружающей среды и арендная плата за землю.

На изменение структуры налоговых платежей наибольшее влияние оказывают следующие факторы:

- увеличение выпуска и продажи продукции;
- диверсификация производства;
- изменения в налоговом законодательстве.

Структура совокупной налоговой нагрузки ОАО «Сызранский мясокомбинат» в зависимости от источника уплаты налогов представлена тремя группами. Отметим, что к косвенным налогам относится НДС, удельный вес которого составляет в 2013 г. 6,38 %, в 2014 г. 7,03 %. В группу прямых налогов включены налог на прибыль, НДФЛ, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество организации и прочие сборы.

Сумма данных налоговых платежей увеличилась с 6148 тыс. руб. до 7429 тыс. руб. На их удельный вес приходится 31,42% в 2013 г. и 36,63 % в 2014 г. Остальная часть совокупной налоговой нагрузки представлена взносами во внебюджетные фонды, которые стоят особняком при проведении анализа.

Наибольший удельный вес занимают взносы во внебюджетные фонды. Их доля в 2014 г. составила 56,34 %, что на 5,86 % меньше, чем в 2013 г. Удельный вес прямых налогов в 2014 г. составляет 36,63 %, что на 5,21 % больше, чем в 2013 г.

Существует множество методик расчета относительной налоговой нагрузки. Их различие проявляется в толковании таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов, сборов и взносов.

Основная задача всех методик определения налоговой нагрузки состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным показателем, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в разных отраслях народного хозяйства. Кроме того, все ученые исходят из критерия объективности показателя налогового бремени. В современной отечественной экономической литературе насчитывается более десяти методик расчета налоговой нагрузки на экономические субъекты.

В общую сумму абсолютной налоговой нагрузки включаются все уплачиваемые налогоплательщиками налоги: НДС, НДФЛ, взносы во внебюджетные фонды и т.д. Обширность такого охвата объясняется тем, что все начисленные налоги, сборы, взносы выплачиваются за счет денежных средств экономического субъекта.

Многие отечественные авторы не рекомендуют принимать в расчете абсолютной и относительной налоговой нагрузки НДФЛ, т.к. организация, являясь налоговым агентом, уплачивает его из средств работника, а не из собственных источников. Однако ФНС РФ, рассчитывая налоговую нагрузку, принимает суммы удержанных НДФЛ в расчет.

Относительная налоговая нагрузка исследуемой организации за прошедшие 2013 - 2014 г. снизилась. 0,3% (2,73% - 3,03%). В этих условиях целесообразно продолжить выбранный курс по налоговой оптимизации, т.е. в ОАО «Сызранский мясокомбинат» действующее налоговое планирование является эффективным.

В качестве рекомендации по повышению эффективности налогового планирования рекомендуется формировать и использовать налоговый бюджет расширенной формы, составленный по данным действующего календаря уплаты налогов, сборов и взносов исследуемой организации. Кроме того все же следует принять в штат бухгалтерии специалиста по налоговому планированию. Это позволит расширить направления налогового планировать, а именно применять современные его методы, формировать налоговый бюджет и контролировать его исполнение. Также для прогнозирования налоговой нагрузки с учетом изменения в сфере налогообложения. Отметим, что предложенные рекомендации не вызовут существенных затрат, а эффект от них будет выше чем затраты.

В ходе исследования проведен комплексный подход к оценке эффективности налогового планирования и раскрыты основные перспективы совершенствования его процесса в условиях современной российской действительности на уровне экономического субъекта.

## Список использованных источников

## Нормативные акты

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 г. (в ред. от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ)
2. Гражданский Кодекс РФ: Часть первая от 30.11.1994 г. №51-ФЗ (в ред. от 13.07.2015 г. № 268-ФЗ)
3. Гражданский Кодекс РФ: Часть вторая от 26.01.1996 г. №14-ФЗ (в ред. от 29.06.2015 г. № 210-ФЗ)
4. Гражданский Кодекс РФ: Часть третья от 26.11.2001 г. №146-ФЗ (в ред. от 05.05.2014 г. № 124-ФЗ)
5. Гражданский Кодекс РФ: Часть четвертая от 18.12.2006 г. №230-ФЗ (в ред. от 28.11.2015 г. № 358-ФЗ)
6. Налоговый кодекс РФ. Часть первая от 31.07.1998 г. №146-ФЗ (в ред. от 29.12.2015 г. № 386-ФЗ)
7. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (в ред. от 29.12.2015 г. № 397-ФЗ)
8. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 30.12.2015 г.)
9. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 30.12.2015 г.);
10. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17) (ред. Протокола от 08.05.2015 г.)
11. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях № 195-ФЗ от 30.12.2001 г. (в ред. от 30.12.2015 г.)
12. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015 г. № 210-ФЗ)

13.Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. (в ред. от 04.11.2014 г. № 344-ФЗ)

14.Федеральный закон РФ «Об охране окружающей среды» № 7-ФЗ от 10.01.2002 г.(в ред. от 28.11 2015 г.)

15.Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» № 209-ФЗ от 24.07.2007 г. (в ред. от 29.06.2015 г. № 408-ФЗ).

16.Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» № 212-ФЗ от 24.07.2009 г. (ред. от 29.12.2015 г.).

17. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» № 125-ФЗ от 24.07.1998 г. (ред. от 29.12.2015 г.);

18.Постановление Правительства РФ «Об основных принципах определения арендной платы при аренде земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и о Правилах определения размера арендной платы, а также порядка, условий и сроков внесения арендной платы за земли, находящиеся в собственности Российской Федерации» № 582 от 16.07.2009 г.(ред. от 30.10.2014 г.).

19.Постановление Правительства РФ «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» от 28.08.1992 № 632 (в ред. от 26.12.2013 г.)

20.Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» № 506 от 30.09.2004 г. (в ред. от 06.08.2015 г. №809)

21.Постановление Правительства РФ «Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала реализации резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области

инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины» № 391 от 23.06.2006 г. (в ред. от 30.07.2014 г.).

22. Постановление Правительства РФ «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов» № 410 от 12.08.2004 г. (в ред. от 26.05.2015 № 505)

23. Закон Самарской области «О транспортном налоге на территории Самарской области» № 86-ГД от 06.11.2002 г. (ред. от 12.11.2014 г.)

24. Закон Самарской области «О налоге на имущество организаций на территории Самарской области» № 98-ГД от 25.11.2003 г. (ред. от 13.07.2015 г.)

25. Постановление Правления ПФ РФ «Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, и Порядка ее заполнения» № 2п от 16.01.2014 г. (ред. от 04.06.2015 г.)

26. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» № 34н от 29.07.1998 г. (в ред. от 26.03.2007 г. № 26н, от 24.12.2010 г. №186н с бухгалтерской отчетности за 2011 г.).

27. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» № 94н от 31.10.2000 г. (в ред. от 08.11.2010 г.).

28. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», от 06.10.2008 г. № 106н (в ред. от 06.04.2015 г.).

29. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» № 43н от 06.07.1999 г. (в ред. от 08.11.2010 г.).

30. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)» № 36н от 30.03.2001 г. (в ред. от 24.12.2012 г.).

31. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» № 153н от 27.12.2007 г. (в ред. от 25.12.2010 г.)

32. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02)» № 114н от 19.11.2002 г. (в ред. от 06.04 2015г.).

33. Приказ Ростехнадзора РФ «Об установлении сроков уплаты платы за негативное воздействие на окружающую среду» № 557 от 08.06.2006 г.

34. Приказ ФСС РФ «Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения и Порядка ее заполнения» № 59 от 26.02.2015 г. (ред. от 20.07.2015 г.)

35. Приказ ФНС России «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. (в ред. от 10.05.2012 г.)

36. Приказом ФНС России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на



добавленную стоимость в электронной форме» № ММВ-7-3/558@ от 29.10.2014 г.

37.Приказ ФНС России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» № ММВ-7-3/600@ от 26.11.2014 г.

38.Приказом ФНС России «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» № ММВ-7-11/485@ от 30.10.2015 г.

39.Приказ ФНС России «Об утверждении форм и форматов представления в электронном виде налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения» № ММВ-7-11/895 от 24.11.2011г. (ред. от 05.11.2013 г.)

40.Приказ ФНС России «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и Порядка ее заполнения» № ММВ-7-11/99@ от 20.02.2012 г. (ред. от 25.04.2014 г.)

41.Решением Думы городского округа Сызрань Самарской области «О земельном налоге на территории округа Сызрань» № 121 от 23.11.2011 г.

42.Письмо ПФ РФ № АД-30-26/16030,

43.Письмо ФСС РФ «О карточке учета взносов» № 17-03-10/08/47380 от 09.12.2014 г.

44.Письмо ФНС России «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» № АС-4-2/12705 от 16.07.2013г. (в ред. от 07.04.2015 г.)

45.Письмо ФНС России «Об оптимизации налоговой нагрузки за счет корректировки величины страховых взносов» № ЕД-3-3/1026@ от 22.03.2013 г.

46. Письмо ФНС России «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» № АС-4-2/12722 от 17.07.2013 г.

47. Письмо Минфина России «О выборе налогового режима субъектами малого предпринимательства» № 03-11-11/68050 от 24.11.2015 г.

48. Письмо Минфина России № 03-03-06/1/543 от 24.09.2008 г.

49. Письмо Минфина России № 03-03-06/1/192 от 17.03.2008 г.

50. Письмо Минфина России № 03-03-06/1/187 от 24.03.2009 г.

51. Письмо Минфина России № 03-03-05/34 от 10.03.2009 г.

52. Письмо ФНС России № ШС-22-3/267 от 08.04.2009 г.

53. Письмо УФНС России по г. Москве № 16-15/041125 от 27.04.2009 г.

54. Письмо Минфина России № 03-03-06/1/85 от 15.02.2012 г.,

55. Письмо Минфина России № 03-03-05/34 от 10.03.2009 г.

56. Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» № 53 от 12.10.2006 г.

57. Постановление ФАС Центрального округа № А64-5786/2010 от 11.11.2011 г.

58. Постановление ФАС УО №Ф09-4302/08-С3 по делу № А60-32820/07 от 17.06.2008 г.

59. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (одобрено Правительством РФ 30.05.2013 г.)

60. «Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов» (одобрены Правительством РФ 01.07.2014 г.)

61. «Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» (одобрено Правительством РФ 27.07.2013 г.)

## Специальная литература

62. Аксенов С., Битюкова Л., Крылов А., Ласкина И. Налоги и налогообложение: Учебник. Курск: РФЭИ, 2010. 356 с.
63. Анисимов С. А. Модель влияния налоговой нагрузки на экономический рост // Финансовый журнал. 2012. №4. – С. 65-74.
64. Бабленкова И.И., Кирина Л.С., Карпова Г.Н., Горохова Н.А. Прогнозирование и планирование в налогообложении. Учебник. Научная редакция д.э.н., профессора Бабленковой И.И. – М.: 2009. – 351 с.
65. Барзилов Д.С. Легитимная оптимизация налогообложения в России: новые подходы // Вестник Российской таможенной академии. – Люберцы: Российская таможенная академия. 2012. № 2. – С. 123-127;
66. Башкирова Н.Н. Основы налогового консультирования: учеб. пособие / Н. Н. Башкирова, Е. Б. Сугрובה; под ред. Л.И.Гончаренко. - М.: Магистр. 2008. – 175с.
67. Боброва А.В. Налоговое бремя в предпринимательстве // Вестник Южно-уральского государственного университета. Серия: экономика и менеджмент. – Челябинск: Южно-Уральский государственный университет. 2012. № 22 (2810). – С. 90-94.
68. Большухина И.С. Налоговое планирование: Учебное пособие. – Ульяновск. 2011. – 122с.
69. Бондарчук Н.В., Грачева М.Е. и др. Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования / Н.В. Бондарчук, М.Е. Грачева, А.Ф. Ионова, З.М. Карпасова, Н.Н.Селезнева. М.: Информбюро, 2009. - 304 с.
70. Бондарев Н. С. Оценка налоговой нагрузки в Российской Федерации / Н. С. Бондарев // Молодой ученый. 2015. №1. - С. 186-188.
71. Бородина А.С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели // Налоги и налогообложение. 2011. № 6. – С. 5-15.

72. Бородина А.С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия // Налоги и налогообложения. 2011. № 9. – С. 5-14.

73. Бочкарева Т.Н. Анализ влияния изменений законодательства на налоговую нагрузку в малом и среднем бизнесе // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – М.: ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ». 2012. №29. – С. 40-45.

74. Викторова Н.Г. Налоговая нагрузка: подходы к исчислению // Налоги и финансовое право. – Екатеринбург: ООО «Журнал «Налоги и финансовое право». 2012. №2. – С. 259-263.

75. Высотская А.Б. Развитие методов налогового планирования в системе управления финансовой деятельностью предприятия/Сборник аспирантов и соискателей ЮФУ/ Том XVI. - Ростов-на-Дону. 2011. - С.224-227.

76. Гвоздикова А.В., Голищева Л.Е., Краснолуцкая О.Г. и др. Налогообложение: планирование, анализ, контроль. Учебное пособие под общей редакцией д.э.н., профессора Голищевой Л.Е. – М.: 2009.– 272 с.

77. Гордеева О.В. Налоговые льготы: классификация и особенности применения // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 124 - 130.

78. Долгих И.Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 21. С. 41-47.

79. Жернаков С.А. Принципы налогового планирования // Налоги и финансовое право. 2010. № 7. С. 218 - 220.

80. Красноперова О.А. Налоговое планирование как элемент учетной политики - 2008. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ. 2008. - 296 с.

81. Колесень Е.В. Взаимосвязь процесса налоговой оптимизации с уровнем налоговой нагрузки и налоговыми рисками // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2010. № 9. С. 34 - 38.

82. Козлюк Н.В. Анализ влияния налоговой нагрузки на формирование финансовых результатов // Экономические и гуманитарные

науки. – Орел: Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс, 2012. № 10. – С. 78-82.

83. Мамрукова О.И. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2010. 310 с.

84. Медведев А. Пределы налогового планирования // Налоги. - 2013. № 33. С. 6-7.

85. Миндрощенко О.В. Подходы к оценке определения оптимальной налоговой нагрузки субъекта предпринимательской деятельности// Международный бухгалтерский учет. 2012. № 28. С. 49-54.

86. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / Под ред. к. ю. н. А.В. Брызгалина. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт-Издат. 2006. - 304 с.

87. Сайфиева С.Н. Налогообложение малого предпринимательства: практический аспект // Финансы. 2012. № 10. С. 47-51.

88. Федоров Е.А., Кварандзия А.А. Оценка налоговых рисков // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2010. № 5. С. 76 - 89.

89. Шальнева М.С. Налоговая нагрузка: способы ее определения и возможности оптимизации//Международный бухгалтерский учет. 2011. № 44. С 52-59.

90. Шальнева М.С. Налоговые риски крупнейших российских корпораций// Финансы. 2014 . № 5. – С.34-37.

91. Шестакова Е.В. Оптимизация налогов. М.: ГроссМедиа, 2013. 331 с.

92. Шишкина Я. Управление налоговыми рисками: мнение специалиста (Интервью с А. Зуйковым) // Налоговый учет для бухгалтера. 2010. № 10. С. 66 - 72.

93. Ault H.J. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. Second Edition. New York: Arnold B.J. Aspen Publisher, 2004. P. 320 - 324.

94. Baranger S. France: Corporate Taxation // European Tax Handbook 2008. Amsterdam: IBFD, 2008. P. 238 - 239.

95. James S., Nobes C. The economics of taxation. 7th ed. Pearson Education Limited, 2005., 367 с.

96. Van der Paart, Rene N.G. Subsidies in the EU and Switzerland // VAT Monitor. IBFD. 2006. Vol. 10. No 2.

97. Налоги и налогообложение: учебное пособие /под ред. Г.Б. Поляка, А.Е. Суглобова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012 . // ЭБС «Книгафонд» (дата обращения: 12.11.2015)

98. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник. - ЮНИТИ-ДАНА, 2012// <http://www.knigafund.ru/books/164416> (дата обращения: 01.11.2015)

99. Шувалова Е. Б. Налоговое консультирование (правовой аспект). Учебное пособие /Е.В. Шувалова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. // ЭБС «Университетская библиотека»

100. Федеральная налоговая служба//[www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) (дата обращения: 15.01.2016);

101. Федеральная служба государственной статистики//[www.gks.ru](http://www.gks.ru) (дата обращения: 20.01.2016);

102. Официальный сайт Министерства Финансов РФ. URL: <http://www.minfin.ru>.

**Предварительно утверждён  
Советом директоров**

**ОАО «Сызранский мясокомбинат»**

**Протокол № 4 от 02 мая 2012 г.**

**Председатель совета директоров  
\_\_\_\_\_ Е.А. Серпер**

***Утвержден собранием акционеров  
ОАО «Сызранский мясокомбинат»  
Протокол № 1 от «29» мая 2012 г.  
Председатель собрания акционеров***

**\_\_\_\_\_ Е.А. Серпер**

***ГODOVOЙ ОТЧЕТ  
ПО ИТОГАМ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ***

***ОТКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА  
«СЫЗРАНСКИЙ МЯСОКОМБИНАТ»***

***ЗА 2014 ГОД.***

Достоверность данных, содержащихся в годовом отчете акционерного общества, подтверждена ревизионной комиссией акционерного общества

## **ВВЕДЕНИЕ**

**Дата государственной регистрации ОАО "Сызранский мясокомбинат" 29.04.1993 г.**

**Номер свидетельства о государственной регистрации: №3072 Серия: АС-94.**

**Орган, осуществивший государственную регистрацию: Администрация г. Сызрани.**

**Основной государственный регистрационный номер юридического лица: 1026303056119**

**Дата регистрации: 22.08.2002 г.**

**Наименование регистрирующего органа: Межрайонная инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № 3 по Самарской области.**

Полное фирменное наименование

***Открытое акционерное общество "Сызранский мясокомбинат"  
Joint Stock Company "Syzran Meat-Preserving Factory"***

Сокращенное наименование

***ОАО "Сызранский мясокомбинат"  
JSC "Syzran Meat-Preserving Factory"***

**Место нахождения, почтовый адрес и контактные телефоны:**

**Место нахождения: 446005, г. Сызрань, Самарской области, переулок  
Опорный, 16**

**Почтовый адрес: 446005, г. Сызрань, Самарской области, переулок  
Опорный, 16**

**Тел.: (846-4) 99-40-62 Факс: (846-4) 99-40-62**



### 1. Положение ОАО «Сызранский мясокомбинат» в отрасли.

ОАО "Сызранский мясокомбинат" – современное, динамично развивающееся предприятие по комплексной переработке всех видов мяса скота и выработке колбасных изделий, копченостей, мясных полуфабрикатов.

Доля ОАО «Сызранский мясокомбинат» в общенациональной емкости рынка незначительная и составляет 0,2 %.

Доля ОАО «Сызранский мясокомбинат» на колбасном рынке Самарского региона составляет 8 %.

По объемам выпуска ОАО «Сызранский мясокомбинат» в Самарском регионе занимает 3 место, уступая лишь ООО «Фабрика качества» и Компания «Гарибальди».

Объем производства в 2014 г. составил 4382 тонн на сумму 691 344 тыс. рублей с НДС. Рост объемов производства ОАО «Сызранский мясокомбинат» в 2014 г. в натуральном выражении составил + 8,8 %, в стоимостном выражении составил +14,07 %. Это объясняется, как с расширением рынков сбыта продукции, активным продвижением продукции, так и с проведением оптимизации ассортимента, связанным с сокращением выпуска низкорентабельных видов продукции.

В структуре производства основную долю занимают колбасные изделия 90,5 % и полуфабрикаты 9,5 %.

Основными рынками сбыта для продукции ОАО «Сызранский мясокомбинат» являются: внутренний - Сызрань (43,2 %) и внешний – Самара, Тольятти, Ульяновск, Пенза, Саратов, Оренбург, Казань, Ижевск (56,8 %). См. табл.1.

Таблица 1

СЫЗРАНЬ	МЕСТНЫЙ РЫНОК. Прямые продажи через оптовую и розничную сети.		43,2 %
САМАРА	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	22,8 %
ТОЛЬЯТТИ	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	22,1 %
УЛЬЯНОВСК	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	2,4 %
САРАТОВ	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	2,7 %
ПЕНЗА	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	2,2 %
КАЗАНЬ	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	3,3 %
ОРЕНБУРГ	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	1,2 %
ИЖЕВСК	Через розничную сеть	Прямые продажи (опт)	0,1 %

## 2. Приоритетные направления деятельности общества.

Основной вид деятельности ОАО "Сызранский мясокомбинат" – переработка мяса и мясопродуктов, производство и реализация колбасных изделий и мясных продуктов.

В 2015 г. перед обществом стоят следующие задачи:

1. Увеличение объемов продаж на 15 % за счет увеличения присутствия на внешних рынках сбыта и увеличение продаж новых видов продукции на внутреннем рынке;

2. Проведение работы по оптимизации и снижению расходов предприятия;

3. Проведение мероприятий по техническому перевооружению предприятия, а именно, закупка нового высокотехнологичного оборудования, реконструкции складских помещений, административно-бытовых помещений, технических площадок.

4. Проведение активной рекламной компании.

## 3. Отчет Совета директоров общества о результатах развития общества по приоритетным направлениям его деятельности.

Деятельность общества в 2014 году характеризуется следующими показателями:

### *Основные экономические показатели*

Наименование показателя	Ед. изм.	2013 г	2014 г	Темп роста, %
1. Объем продукции в ценах предприятия (с НДС)	тыс. руб.	606 030	691 344	114,07
2. Производство основных видов продукции	тн	4026	4382	108,8
- Колбасные изделия	тн	3690	3965	107,45
- Полуфабрикаты	тн	335	417	124,47

### *Динамика объемов производства (тн)*

Наименование продукции	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Колбасные изделия	3264	3435	3478	3515	3410	3690	3965
Полуфабрикаты	558	499,5	439	456	304	335	417
<b>ИТОГО</b>	<b>3907</b>	<b>3975</b>	<b>4013</b>	<b>4034</b>	<b>3714</b>	<b>4026</b>	<b>4382</b>

В 2014 году ОАО «Сызранский мясокомбинат» выпустил следующие новинки: Пикантная п/к н/о в кольце, Премьера п/к, Докторская

Классическая вар., Молочная Классическая вар., Русская Классическая вар., Для Окрошки вар., Императорская в/к, Колбаски п/к Валдайские с сыром, Сосиски Ганноверские УГС, Коньячная ск, Еврейская Пикантная ск, Сервелат ГОСТ ск, Премьера ск, Кремлевская ск, Салями Российская ск, Элитная ск, Докторская Классическая вар. н/о, Молочная Классическая вар. н/о, Аппетитная вар., Сардельки Пражские.

#### **4. Перспективы развития общества.**

Стратегия развития ОАО «Сызранский мясокомбинат» на 2014 год определена как стратегия более полного охвата существующих рынков сбыта и выход на новые рынки.

Основными целями для предприятия выступают оптимальная загрузка производственных мощностей и оптимальный уровень продаж по группам:

- Колбасные изделия;
- Натуральные полуфабрикаты;
- Замороженные полуфабрикаты.

Упор будет сделан на существующие рынки сбыта. Планируется расширение ассортимента продукции одновременно с его сортировкой, относительно статистического спроса покупателя. Эти мероприятия должны привести к вытеснению конкурентов и завоеванию большей доли рынка.

Также в планы будущей деятельности входит:

- снижение потерь;
- снижение себестоимости продукции;
- увеличение производства колбасных изделий;

год	производство	продажи
2014 год	5 000 тонн	786 млн. руб.

- расширение ассортимента колбасных изделий;
- повышение качества и конкурентоспособности продукции;
- сохранение рабочих мест;
- повышение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней;
- модернизация колбасного производства, что увеличит объем выпуска продукции, окажет существенное влияние на обеспечение населения г. Сызрани и области продовольствием.

#### **5. Отчет о выплате начисленных (объявленных) дивидендов по акциям ОАО «Сызранский мясокомбинат».**

Учитывая ужесточение конкуренции на рынке, администрация и Совет директоров общества понимают приоритетность инвестиционной политики на современном этапе над дивидендной. Поэтому совет директоров вынужден был принять непопулярное решение не выплачивать дивиденды акционерам по итогам работы за 2014 год.

#### **6. Описание основных факторов риска, связанных с деятельностью общества.**

Основными факторами, влияющими на деятельность эмитента, является:

- платежеспособность потребителей продукции
- их уровень благосостояния
- производительность труда
- обеспеченность предприятия оборотным капиталом
- налоговая и кредитная политика
- инфляция
- государственное регулирование цен и др.

Снижение реальных доходов населения, рост процентных ставок по кредитам, увеличение ставок по коммунальным платежам вызовет сокращение емкости рынка колбасных изделий, рост общепроизводственных и финансовых затрат предприятия.

Основными макроэкономическими факторами, которые могут положительно влиять на деятельность ОАО "Сызранский мясокомбинат" должны стать улучшение социально-экономической ситуации в регионе, а также развитие агропромышленного комплекса в стране, в частности Самарской области.

#### **7. Перечень совершённых обществом в отчётном году сделок, признаваемых крупными, либо сделками, в совершении которых имеется заинтересованность**

7.1. Вид и предмет сделки - Договор об открытии возобновляемой кредитной линии от 07.06.2014 года.

Кредитор ОАО «Сбербанк России»

Договор заключен на следующих условиях:

целевое назначение кредита - пополнение оборотных средств;

режим кредитования - возобновляемая кредитная линия;

лимит задолженности - 25 000 000 рублей;

срок кредитования - 12 мес;

процентные платежи:

процентная ставка - 9,75 % годовых;

порядок уплаты процентов за пользование кредитом - проценты уплачиваются ежемесячно «28» числа каждого календарного месяца и в дату полного погашения кредита;

комиссионные платежи:

плата за открытие лимита кредитной линии - 0,3 % от лимита кредитной линии, вносится единовременно не позднее даты выдачи кредита;

плата за пользование лимитом кредитной линии - 0,3 % годовых от свободного остатка лимита кредитной линии, вносится ежемесячно «28» числа каждого календарного месяца и в дату полного погашения кредита;

неустойки:

неустойка при несвоевременном перечислении платежа в погашение кредита, или уплату процентов, или Комиссионных платежей, в размере учетной ставки (ставки рефинансирования Банка России), увеличенной в 2 (Два) раза, в процентах годовых, начисляемая на сумму просроченного платежа за каждый день просрочки в период с даты возникновения просроченной задолженности (не включая эту дату) по дату полного погашения просроченной задолженности (включительно);

неустойка в размере 0,1 % от лимита кредитной линии в случае разглашения Заемщиком в любой форме (в том числе, но не исключительно: в форме интервью, публикаций, рекламных акций) информации, касающейся условий договора об открытии возобновляемой кредитной линии; уплачивается в течение 5 (Пяти) рабочих дней с даты получения от Кредитора соответствующего извещения об уплате неустойки (включая дату получения);

неустойка в размере 20 000 рублей, подлежащая уплате в случае неуведомления или несвоевременного уведомления Кредитора об изменениях состава и полномочий должностных лиц, уполномоченных на заключение каких-либо сделок от имени Заемщика, оттиска печати и иных сведений, необходимых Кредитору для надлежащего выполнения им обязательств по Кредитному договору; уплачивается в течение 5 (Пяти) рабочих дней с момента получения от Кредитора соответствующего извещения об уплате неустойки (включая дату получения);

неустойка в размере 0,1 % от лимита кредитной линии в случае неисполнения Заемщиком обязанности предоставлять Кредитору ежеквартально не позднее (Пяти) рабочих дней с даты окончания периода, установленного законодательством Российской Федерации для предоставления бухгалтерской отчетности в налоговые органы, бухгалтерской отчетности и других финансово-хозяйственных документов; уплачивается в течение 5 (Пяти) рабочих дней с момента получения от Кредитора соответствующего извещения об уплате неустойки (включая дату получения);

условия по закреплению в Банке источников погашения кредита:

Заемщик обязан обеспечить, начиная с 01.05.2014, поступление выручки в размере не менее 100 % на свои счета, открытые в Сызранском отделении №113 ОАО «Сбербанк России»;

заключить соглашения на безакцептное списание средств с расчетных счетов Заемщика, открытых в Сызранском отделении № 113 ОАО «Сбербанк России»;

прочие условия:

все споры, вытекающие из договоров, подлежат рассмотрению в постоянно действующем Третейском суде при Автономной некоммерческой организации «Центр Третейского Разбирательства»;

Заемщик не возражает против предоставления Кредитором в бюро кредитных историй (зарегистрированных в соответствии с законодательством Российской Федерации) информации о Заемщике, предусмотренной статьей 4 Федерального закона "О кредитных историях" № 218-ФЗ от 30.12.2004 г.

Орган управления эмитента, принявший решение об одобрении сделки – общее собрание акционеров

Дата принятия решения об одобрении сделки – 13.05.2014 год.

Дата составления и номер протокола собрания уполномоченного органа управления эмитента, на котором принято решение об одобрении сделки – 13.05.2014 год протокол № 2

## 7.2. Вид и предмет сделки -

**Генеральное соглашение об открытии возобновляемой рамочной кредитной линии от 03.02.2014 года, заключенное между ОАО «Сызранский мясокомбинат» и ОАО «Сбербанк России» на следующих условиях:**

1. Вид сделки	Генеральное соглашение об открытии возобновляемой рамочной кредитной линии	
2. Заемщик/Кредитор	ОАО «Сызранский мясокомбинат» / ОАО «Сбербанк России» в лице Сызранского отделения № 113	
3. Сумма финансирования	50 000 000 (пятьдесят миллионов) рублей РФ	
4. Целевое назначение кредита	Пополнение оборотных средств, приобретение движимого и недвижимого имущества, нематериальных активов	
5. Срок финансирования	3 года (в рамках генерального соглашения об открытии рамочной кредитной линии заключаются кредитные линии сроком до 1 года)	
6. Период доступности	Не устанавливается	
7. График выборки	Не устанавливается	
8. Погашение основного долга	-	
9. Процентная ставка	9,75 % (девять целых семьдесят пять сотых процентов) годовых	
<i>Порядок уплаты</i>	Ежемесячно 28 числа и на дату окончательного погашения кредита	
10. Комиссионные платежи		
	Размер и база расчета	Порядок уплаты
10.1 Плата за открытие	0,3 % от лимита	Единовременно, не позднее даты

<i>кредитной линии</i>	<i>кредитной линии</i>	<i>выдачи кредита</i>		
<i>10.2 Плата за пользование лимитом кредитной линии</i>	<i>0,3% годовых от свободного остатка кредитной линии</i>	<i>Ежемесячно 28 числа и на дату окончательного погашения кредита</i>		
<b>11. Неустойка за несвоевременное перечисление платежа в погашение кредита и/или уплату процентов и/или комиссионных платежей</b>	<b>Размер</b>	<b>Порядок начисления</b>		
	<i>В размере учетной ставки рефинансирования банка России, увеличенной в 2 (два) раза, в процентах годовых</i>	<i>От суммы просроченного платежа за каждый день просрочки, включая дату погашения просроченной задолженности</i>		
<b>12. Обеспечение</b> <b>12.1 Основное:</b>				
	<b>Адрес объекта</b>	<b>Оценочная стоимость, руб.</b>	<b>Дисконт, %</b>	<b>Залоговая стоимость, руб.</b>
<b>12.1.1. <u>Залог недвижимости:</u></b> - Здание гаража на три бокса, инв. № 08030670	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	2 103 570,00	0,9 %	1 893 213,00
- Здание автомойки, инв. № 08030772		944 610,00		850 149,00
- Распределительный центр		4 864 240,00		4 377 816,00
<b>ИТОГО:</b>		<b>7 912 420,00</b>		<b>7 121 178,00</b>
<b>12.1.2. <u>Залог оборудования:</u></b> - Автомат котлетный ИПКС-123, инв. № 08030797	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	123 166,98	0,9%	110 850,28
Агрегат холодильный ТСС-4PCS-15, инв. № 08030818	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	672 331,98		605 098,78
Вакуумная упаковочная машина Multivac R 105, инв. № 08030816	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	3 564 004,21		3 207 603,79
Витрина холодильная Полус Эко ВХС-1,8, инв. № 08030806	Самарская обл., г. Чапаевск, ул. К. Маркса, 109	23 738,53		25 210,38
Витрина холодильная Полус Эко ВХС-1,8, инв. № 08030807	Самарская обл., г. Чапаевск, ул. Запорожская, 28	28 011,45		25 210,31
Витрина холодильная Полус Эко ВХС-1,8, инв. № 08030807	Самарская обл., г. Чапаевск, ул. Орджоникидзе, 21	34 076,65		30 668,99
Конденсатор аммиака ЭКА-800, инв. № 08030803	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	855 920,38		770 328,34
Массажер вакуумный Thermomat PX 500 с хол. групп., инв. № 08030820		7 170 047,83		6 453 043,05
Насос КМЛ 80-160/2-5двиг.7,5, инв. № 08030808		33 981,10		30 582,99

Пожарная сигнализация 1-ый этаж админ. Корпуса, инв. № 08030801		42 959,62		38 663,66
Подъемный стол TLD 2000B, инв. № 08030819		194 720,55		175 248,50
Сервер IBM, инв. № 08030812		112 037,59		100 833,83
Торговый павильон, инв. № 08030809	Самарская обл., г. Чапаевск, ул. К. Маркса, 109	301 781,66		271 603,50
Торговый павильон, инв. № 08030814	Самарская обл., г. Чапаевск, ул. Запорожская, 28	315 702,07		284 131,86
Торговый павильон, инв. № 08030810	Самарская обл., г. Чапаевск, ул. Орджоникидзе, 21	301 781,67		271 603,50
Торговый павильон, инв. № 08030821	Самарская обл., г. Сызрань, ул. Гидротурбинная, 13	318 192,90		286 373,61
Торговый павильон, инв. № 08030822	Самарская обл., г. Сызрань, Ульяновское шоссе, 11	318 192,91		286 373,62
Торговый павильон, инв. № 08030823	Самарская обл., г. Сызрань, ул. Дальневосточная, 38	318 192,91		286 373,62
Торговый павильон, инв. № 08030824	Самарская обл., г. Сызрань, ул. Котовского, 2	318 192,91		286 373,62
Холодильная камера в цехе п/ф, инв. № 08030811	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	24 744,77		22 270,29
Многоигольчатый иньектор SCHROEDER IMAX, инв. № 08030800	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	694 800,00		625 320,00
<b>ИТОГО:</b>		<b>15 770 851,68</b>		<b>14 193 766,51</b>
<b>12.1.3. <u>Залог транспортных средств:</u></b> - Автомобиль TOYOTA CAMRY, инв.№08030775	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	561 734,94	0,9 %	505 561,45
Автомобиль KIA-RIO, инв. № 08030802	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	385 521,24		346 969,12
Автомобиль ВАЗ-211440, инв. № 08030798	Самарская обл., г. Сызрань, пер. Опорный, 16	176 796,59		159 116,93
<b>ИТОГО:</b>		<b>1 124 052,77</b>		<b>1 011 647,50</b>
<b>12.1.4. <u>Залог товаров в обороте:</u></b>	---	37 676 181,43	50%	18 838 090,71
<b>12.1.5. <u>Последующий залог</u></b>	Самарская обл., г.	7 128, 65	0,9 %	6 415,79



<u>земельного участка</u> <b>КН</b> <b>63:08:0102002:157,</b> <b>площадью 1 737,00</b> <b>кв. м</b>	Сызрань, пер. Опорный, 16			
---	------------------------------	--	--	--

Орган управления эмитента, принявший решение об одобрении сделки – общее собрание акционеров

Дата принятия решения об одобрении сделки – 10.02.2014 год.

Дата составления и номер протокола собрания (заседания) уполномоченного органа управления эмитента, на котором принято решение об одобрении сделки – 10.02.2014 год протокол № 1.

7.3. Вид и предмет сделки - сделкой, в совершении которой имеется заинтересованность.

Договор поручительства между ОАО «Сбербанк России» и ОАО «Сызранский мясокомбинат» от 13.07.2014 заключен на следующих условиях:

- ОАО «Сызранский мясокомбинат» обязуется отвечать перед ОАО «Сбербанк России» за исполнение Обществом с ограниченной ответственностью «С-Билдингс» обязательств по договору об открытии невозобновляемой кредитной линии, где ООО «С-Билдингс» является Заемщиком.

Договор об открытии невозобновляемой кредитной линии заключен на следующих условиях:

- размер кредита: 46 000 000 (сорок шесть миллионов) рублей;
- целевое назначение кредита: финансирование затрат по проекту строительства многоэтажного жилого дома по адресу: Самарская область, город Сызрань, улица Кирова, 59
- срок финансирования: 36 месяцев;
- период доступности: до 28.06.2012 года;
- процентная ставка: 13% годовых;
- порядок уплаты процентов: до 28 числа и на дату окончательного погашения кредита;
- комиссионные платежи: плата за открытие лимита кредитной линии - 0,5 % от лимита кредитной линии, вносится единовременно не позднее даты выдачи кредита; плата за пользование лимитом кредитной линии - 1 % годовых от свободного остатка лимита кредитной линии, вносится ежемесячно «28» числа каждого календарного месяца и в дату полного погашения кредита;
- неустойка: за несвоевременное перечислении платежа в погашение кредита, и/или уплату процентов, и/или комиссионных платежей, в размере: учетной ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 2 (Два) раза, в процентах годовых, порядок начисления: от суммы просроченного платежа за каждый день просрочки, включая дату просроченной задолженности.

Сведения об одобрении сделки в совершении которой имелась заинтересованность эмитента:

Категория сделки - сделка, в совершении которой имелась заинтересованность эмитента.

Орган управления эмитента, принявший решение об одобрении сделки – общее собрание акционеров

Дата принятия решения об одобрении сделки – 29.06.2014 год.

Дата составления и номер протокола собрания (заседания) уполномоченного органа управления эмитента, на котором принято решение об одобрении сделки – 29.06.2014 год протокол № 3.

### **8. Состав Совета директоров.**

В течение отчётного года состав директоров не менялся.

До очередного годового собрания акционеров в состав Совета директоров входили:

Ф.И.О.	Краткие биографические данные Совета директоров	Сведения о владении акциями, % от Уставного капитала
<b><i>Председатель Совета директоров:</i></b> Серпер Евгений Александрович	Родился в 1980 г. Образование высшее.	-
Богданов Алексей Юрьевич	Родился в 1976 г. Образование высшее.	
Каханова Елена Викторовна	Родилась в 1980 г. Образование высшее.	-
Рыжков Антон Владимирович	Родился в 1984 г. Образование высшее	
Серпер Сергей Александрович	Родился в 1977 г. Образование высшее.	-

### **9. Сведения о лице, занимающем должность единоличного исполнительного органа общества, и членах коллегиального исполнительного органа общества.**

Единоличным исполнительным органом общества является генеральный директор – Дарвина Светлана Александровна, год рождения - 1955, образование – высшее.

Коллегиальный исполнительный орган – правление – не предусмотрен Уставом общества.

### **10. Критерии определения и размер вознаграждения лица, занимающего должность единоличного исполнительного органа, каждого члена правления и Совета директоров или общий размер вознаграждения этих лиц, выплаченного или выплачиваемого по результатам отчётного года.**

В 2013 году вознаграждение членам совета директоров общества не выплачивалось.

Вознаграждение лицу, занимающему должность единоличного исполнительного органа общества было выплачено согласно штатного расписания.

### **11. Сведения о соблюдении обществом Кодекса корпоративного поведения.**

На ОАО «Сызранский мясокомбинат» собственный Кодекс корпоративного поведения не принимался.

В практической же деятельности акционерного общества соблюдаются принципы корпоративного поведения в соответствии с требованиями Кодекса:

- акционеры общества обеспечены эффективными способами учёта прав собственности на акции;
- акционеры имеют право участвовать в управлении обществом путём принятия решений по наиболее важным вопросам деятельности общества на общем собрании акционеров;
- акционеры имеют право на получение достоверной информации об обществе;
- акционеры не злоупотребляют представленными им правами.

Информационная политика общества обеспечивает возможность доступа информации о нём.

Акционеры имеют возможность получать достоверную информацию о финансовом положении общества, результатах его деятельности, о существенных фактах, затрагивающих его финансово-хозяйственную деятельность.

**Генеральный директор  
ОАО «Сызранский мясокомбинат»**

**С.А. Дарвина**

**Главный бухгалтер**

**Т.Ю. Позднякова**

## ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Приложение № 1  
к Приказу Министерства  
финансов Российской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н (в ред. Приказа  
Минфина РФ от 05.10.2011 № 124н)

Бухгалтерский баланс  
на 31 декабря 2014 г.

Организация ОАО «Сызранский мясокомбинат» по ОКПО  
Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_ ИНН  
Вид экономической деятельности Оптовая торговля по ОКВЭД  
Организационно-правовая форма/форма собственности ООО по ОКОПФ/ОКФС  
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ  
Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_

Коды		
0710001		
384 (385)		

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	31	На 31	На 31
		На <u>декабря</u> 20 <u>14</u> г. <sup>3</sup>	<u>декабря</u> 20 <u>13</u> г. <sup>4</sup>	<u>декабря</u> 20 <u>12</u> г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>			
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Нематериальные активы	-		
	Результаты исследований и разработок	-		
	Основные средства	107461	92748	
	Доходные вложения в материальные ценности	1200	987	
	Финансовые вложения	4589	3421	
	Отложенные налоговые активы	-	-	
	Прочие внеоборотные активы	5643	1200	
	Итого по разделу I	118893	98356	
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Запасы	220000	134500	
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1450	1070	
	Дебиторская задолженность	106	1033	
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	-	-	
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1811	45154	
	Прочие оборотные активы	-	-	
	Итого по разделу II	223367	181757	
	<b>БАЛАНС</b>	342260	280113	

## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 2

Пояснение <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	31	На 31	На 31
		На <u>декабря</u>	декабря	декабря
		20 <u>14</u> г. <sup>3</sup>	20 <u>13</u> г. <sup>4</sup>	20 <u>12</u> г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ<sup>6</sup></b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	300	300	
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( - ) <sup>7</sup>	( - )	
	Переоценка внеоборотных активов	120	67	
	Добавочный капитал (без переоценки)	1358	965	
	Резервный капитал	19787	11765	
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	69624	73196	
	Итого по разделу III	91189	86293	
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	46000	110	
	Отложенные налоговые обязательства	-	-	
	Оценочные обязательства	-	-	
	Прочие обязательства	-	-	
	Итого по разделу IV	46000	110	
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	11549	3050	
	Кредиторская задолженность	192012	190032	
	Доходы будущих периодов	10	54	
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства	1500	574	
	Итого по разделу V	205071	193710	
	<b>БАЛАНС</b>	342260	280113	

Руководитель

(подпись)

С.А. Дарвина.

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

(подпись)

Т.Ю. Позднякова

(расшифровка подписи)

“ 30 ” марта 20 15 г.

## ПРИЛОЖЕНИЕ 3

## Отчет о финансовых результатах

за \_\_\_\_\_ год 20 14 г.

Организация ОАО «Сызранский мясокомбинат» по ОКПО \_\_\_\_\_  
 Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_ ИНН \_\_\_\_\_  
 Вид экономической деятельности Оптовая торговля по ОКВЭД \_\_\_\_\_  
 Организационно-правовая форма/форма собственности ООО по ОКОПФ/ОКФС \_\_\_\_\_  
 Дата (число, месяц, год) \_\_\_\_\_  
 Форма по ОКУД \_\_\_\_\_  
 Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) \_\_\_\_\_ по ОКЕИ \_\_\_\_\_

Коды		
0710002		
384 (385)		

Пояснение <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	За _____ год	За _____ год
		20 14 г. <sup>3</sup>	20 13 г. <sup>4</sup>
	Выручка <sup>5</sup>	746894	645784
	Себестоимость продаж	( 608606 )	( 547265 )
	Валовая прибыль (убыток)	138288	2071
	Коммерческие расходы	( 67295 )	( 54436 )
	Управленческие расходы	( - )	( - )
	Прибыль (убыток) от продаж	70993	44083
	Доходы от участия в других организациях	-	-
	Проценты к получению	-	-
	Проценты к уплате	( 1221 )	( 1176 )
	Прочие доходы	19678	11000
	Прочие расходы	( 82720 )	( 48408 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	6730	5499
	Текущий налог на прибыль	( 1834 )	( 1226 )
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	-	-
	Изменение отложенных налоговых обязательств	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	-	-
	Прочее	-	-
	Чистая прибыль (убыток)	4896	4273

Руководитель \_\_\_\_\_ С.А. Дарвина \_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ Т.Ю. Позднякова \_\_\_\_\_  
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

“ 30 ” \_\_\_\_\_ марта 20 15 г.

Магистерская работа выполнена мною самостоятельно.

Использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Отпечатано в 1 экземпляре.

Библиография составляет 102 наименования.

Один экземпляр сдан на кафедру «14» января 2017 г.

Дата «14» января 2017 г.

Студент \_\_\_\_\_

(Подпись)

(Щербанева Валентина Николаевна)

(Имя, отчество, фамилия)