Алиева, Диана Айваровна. Налоговый менеджмент на малых предприятиях : проблемы, пути развития : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Алиева Диана Айваровна; [Место защиты: Дагестан. гос. ун-т].- Махачкала, 2012.- 150 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-8/1572

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические основы налогового менеджмента на малых предприятиях 9**

1.1. Сущность, функции и принципы организации налогового менеджмента на малых предприятиях 9

1.2. Налоговый механизм - инструментальная база осуществления налогового менеджмента 34

1.3. Факторы, влияющие на эффективность налогового менеджмента а малых предприятиях 39

**Глава 2. Система налогообложения и оптимизация налогового менеджмента на малых предприятиях 48**

2.1. Характеристика налоговых систем, применяемых в сфере малого бизнеса 48

2.2. Анализ и сравнительная оценка налоговых систем, применяемых на малых предприятиях 57

2.3. Особенности развития специальных налоговых режимов на малых предприятиях в Российской Федерации 93

**Глава 3. Пути совершенствования налоговый менеджмент на малых предприятиях 99**

3.1. Проблемы создания системы налогового менеджмента на уровне малого бизнеса и разработка рекомендаций по их решению 99

3.2. Методический подход к формированию эффективного механизма налогового менеджмента на малых предприятиях 112

3.3. Разработка модели расчета уровня налогового бремени малого предприятия 126

Заключение 134

Использованная литература 1

* [Налоговый механизм - инструментальная база осуществления налогового менеджмента](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-menedzhment-na-malyh-predprijatijah-problemy-puti-razvitija.html#4993161)
* [Особенности развития специальных налоговых режимов на малых предприятиях в Российской Федерации](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-menedzhment-na-malyh-predprijatijah-problemy-puti-razvitija.html#4993162)
* [Методический подход к формированию эффективного механизма налогового менеджмента на малых предприятиях](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-menedzhment-na-malyh-predprijatijah-problemy-puti-razvitija.html#4993163)
* [Разработка модели расчета уровня налогового бремени малого предприятия](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-menedzhment-na-malyh-predprijatijah-problemy-puti-razvitija.html#4993164)

**Введение к работе**

**Актуальность диссертационного исследования.**Построение эффективной системы управления процессом производства и оказания услуг неразрывно связано с вопросами развития налогового менеджмента. Однако, в связи со слабой теоретико-организационной базой формирования и развития российской налоговой системы, в экономической науке и в системе государственного управления финансово-хозяйственными процессами такое понятие как «налоговый менеджмент» пока не получило своего широкого распространения. Вместе с тем методология налогообложения и используемые в налоговом производстве приемы и методы управления системой налоговых правоотношений обусловливают необходимость внедрения налогового менеджмента в теории и практике.

По аналогии с финансовым менеджментом налоговый менеджмент возник первоначально в хозяйственной среде, т.е. в практической действительности, и лишь впоследствии появились попытки теоретического обобщения и развития этой области знаний. В российской теории и практике налогообложения налоговый менеджмент как новая область знаний появился на рубеже XX и XXI вв., с переходом российской экономики к рыночным отношениям.

Необходимость постоянного совершенствования налогового законодательства и постоянный поиск новых сфер приложения возникшего в стране частного капитала делают налоговый менеджмент жизненно важной не только в оперативной хозяйственной деятельности, но и в стратегическом плане.

Внедрение налогового менеджмента приводит не только к повышению налоговой грамотности, но и к грамотному учету налогов, без которого невозможно разработать сколь-нибудь корректный бизнес-план или инвестиционный проект.

Недостаточность теоретических и практических исследований фундаментального характера в области налогового менеджмента в нашей стране и невозможность трансформации в отечественную экономику зарубежного опыта в этой области, которая связана с относительно низким уровнем развития отечественной экономики и несовершенством национального налогового зако-

нодательства, объясняют отсутствие единого подхода к данной функции внутрифирменного управления.

Особую актуальность приобретает проблема налогового менеджмента для малых предприятий из-за недостатка финансовых и кадровых ресурсов для грамотной постановки налогового менеджмента и его своевременной адаптации к макроэкономическим изменениям. Это требует разработки универсальных рекомендаций, которые могут быть использованы хозяйствующими субъектами в рамках имеющихся организационных структур управления.

**Степень изученности проблемы.**За последнее время появились отдельные публикации, в которых обосновывается необходимость разработки теоретических и методологических основ налогового менеджмента и формирования механизма его внедрения на практике. Отдельные аспекты этой проблемы отражены в работах ученых-экономистов: Брызгалина А.В., Булатовой В.Б., Бушминой Е. В., Васильевой А.А, Грибова В.Д., Дуканич Л.В., Егоровой Е.В., Кабир Л.С, Карп М.В., Кожиновой В.Я., Мельника Д.Ю., Медведева А.Н., Истратовой М.М., Жильцовой Е.Н., Юткиной Т.Ф.

Среди дагестанских ученых-экономистов занимающихся проблемами налогового менеджмента можно выделить Абдулгалимова А. М., Алиева Б. X., Гюльмагомедову Г. А.

Имеющиеся на сегодняшний день публикации по налоговому менеджменту свидетельствуют о том, что за решение проблем формирования налогового менеджмента в Российской Федерации взялись серьезно. Вместе с тем в большинстве случаев эти исследования сводятся к способам ухода от налогов, а налоговый менеджмент - к налоговому планированию, что заведомо сужает сферу его действия. В ряде публикаций налоговый менеджмент сводится к проблеме минимизации налогообложения, причем любыми средствами, что также неприемлемо, т.к. уменьшение одних налогов зачастую означает увеличение других. Это свидетельствует о том, что в обществе еще нет четкого понимания значения и сущности понятия «оптимизация налогообложения», что собственно и является объектом налогового менеджмента.

Недостаточная разработанность и отсутствие единого подхода к изучению теоретических и практических проблем налогового менеджмента на предприятиях малого предпринимательства предопределили выбор темы и направлений диссертационного исследования.

**Цель и задачи диссертационного исследования.**Целью диссертации является разработка научно-практических рекомендаций по организации и развитию налогового менеджмента на малых предприятиях.

Реализация данной цели потребовала решение следующих задач, определивших логику диссертационного исследования:

обобщить теоретические и методические основы налогового менеджмента в мировой теории и практике и определить налоговый менеджмент как специфическую подсистему внутрифирменного управления;

выявить особенности налогового менеджмента на отечественных предприятиях и установить факторы, влияющие на эффективность налогового менеджмента на малых предприятиях;

дать сравнительный анализ системам налогообложения, применяемых на малых предприятиях, для оценки их роли в оптимизации налогового менеджмента;

- разработать практические рекомендации для малых предприятий  
по выбору системы налогообложения в целях оптимизации уровня налогооб  
ложения;

- определить систему мер для выработки методики подхода к организа  
ции эффективного механизма корпоративного менеджмента.

**Предмет исследования.**Предметом исследования является налоговый менеджмент как подсистема внутрифирменного управления.

**Объект исследования.**Объектом исследования выступают формы и методы организации и развития налогового менеджмента на малых предприятиях.

**Теоретико-методологической основой**исследования послужили труды отечественных ученых экономистов по проблемам эффективности и оптимизации налогового менеджмента на предприятиях, в том числе малых предпри-

ятиях. Информационную базу исследования составили отечественные законодательные и правовые акты по вопросам налогообложения. Эмпирической основой исследования послужили результаты обследования организаций, в том числе проведенные с участием автора на территории Республики Дагестан.

В процессе исследования автор использовал приемы и средства статистического, экономического и логического анализа, принципы системного и ситуационного анализа.

**Научная новизна**диссертационного исследования заключается в разработке теоретических и практических рекомендаций по организации налогового менеджмента на малых предприятиях и обосновании его развития в целях оптимизации налоговых платежей.

Основные научные результаты, полученные лично автором, состоят в следующем:

установлены особенности применения налогового менеджмента на уровне малых предприятий, характеризующие его как специфическую подсистему управления хозяйственной деятельностью.

разработан алгоритм оценки систем налогообложения, применяемых на малых предприятиях в Российской Федерации, в целях формирования эффективного налогового менеджмента на уровне малого бизнеса;

предложены практические рекомендации для малых предприятий по выбору системы налогообложения в целях развития налогового менеджмента;

-разработана методика сравнительной оценки систем налогообложения для повышения эффективности механизма налогового менеджмента, применяемого на малых предприятиях в Российской Федерации.

- разработана модель расчета уровня налогового бремени предприятия,  
отличающаяся от существующих моделей определения налоговой нагрузки на  
малые предприятия, позволяющая оптимизировать налоговый менеджмент на  
уровне малого бизнеса.

**Практическая значимость**работы состоит в том, что ее основные выводы сформулированы в виде конкретных рекомендаций и могут быть использованы малыми предприятиями в целях совершенствования внутрифирменного

менеджмента. Отдельные выводы диссертации могут быть использованы уполномоченными государственными структурами при формировании региональной законодательной базы по налогообложению.

**Апробация результатов исследования.**Результаты исследования докладывались на конференциях профессорско-преподавательского состава Дагестанского государственного университета и Дагестанского государственного технического университета.

Основные положения диссертации используются в образовательной деятельности - в рамках курсов «Налоговый менеджмент» и «Налоги и налогообложение» в Дагестанском государственном университете и Дагестанском государственном техническом университете.

Разработанные автором практические рекомендации для малых предприятий по выбору системы налогообложения в целях оптимизации налогового менеджмента и предлагаемый автором алгоритм сравнительной оценки различных налоговых режимов и выбора в конкретных условиях оптимальной системы налогообложения применяются малыми предприятиями Республики Дагестан в целях планирования и оптимизации налоговых платежей.

**Публикации.**Научные положения и выводы диссертации изложены в опубликованных работах. По теме диссертации опубликовано 6 работ общим объемом 10 печатных листов, в т.ч. монография и 3 статьи журналах, реферируемых ВАК Минобрнауки РФ.

**Структура работы.**Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной библиографии. Работа изложена на 150 страницах машинописного текста, содержит 14 таблиц, 1 рисунок. Список использованной литературы включает 140 наименований.

**Во введении**обоснована актуальность темы исследования, охарактеризована степень изученности проблемы диссертационного исследования, сформулированы его цель и задачи, определены объект и предмет исследования, показана научная новизна и практическая ценность работы.

**В первой главе**«Теоретические основы налогового менеджмента на малых предприятиях» теоретически обоснована необходимость налогового

менеджмента, излагаются основные методологические подходы к налоговому менеджменту как в теоретической, так и в практической областях знания; характеризуются показатели оценки эффективности налогового менеджмента; анализируются факторы, способствующие оптимизации налогового менеджмента как функции внутрифирменного управления.

**Во второй главе**«Система налогообложения и оптимизация налогового менеджмента на малых предприятиях» обосновывается система налогообложения как внешний фактор оптимизации налогового менеджмента; оцениваются системы налогообложения, применяемые на малых предприятиях. В этих целях проводится сравнительная оценка систем налогообложения, выполняются расчеты, позволяющие оценить их стартовую эффективность и сопоставить применяемые системы между собой, выявляются и анализируются особенности в системах налогообложения. На основе обработки обширного нормативного материала и экономических расчетов формулируются выводы и рекомендации по развитию систем налогообложения; даются конкретные рекомендации по применению наиболее оптимальной, с точки зрения малого бизнеса, системы налогообложения, действующей на территории Российской Федерации.

**В третей главе**«Проблемы и пути совершенствования налогового менеджмента на малых предприятиях» исследованы проблемы налогового менеджмента на уровне предприятий, разработаны рекомендации по решению проблем развития налогового менеджмента в России. На основе критического анализа, предлагаемых в экономической литературе методов налогового менеджмента, предложен собственный подход к формированию эффективного механизма налогового менеджмента на уровне малых предприятий. Разработана модель расчета уровня налогового бремени предприятия, позволяющая оптимизировать налоговые платежи в бюджет.

**В заключении**диссертации сформулированы основные выводы и положения по исследуемым проблемам, указаны пути их решения.

## Налоговый механизм - инструментальная база осуществления налогового менеджмента

В связи со слабой теоретико-организационной базой формирования и развития российской налоговой системы в экономической науке и в системе государственного управления финансово-хозяйственными процессами такое понятие, как «налоговый менеджмент», пока не получило своего широкого распространения. Методология налогообложения и используемые в налоговом производстве приемы и методы управления системой налоговых правоотношений обусловливают необходимость внедрения в теории и практике «налогового менеджмента».

В Российской теории и практике налогообложения налоговый менеджмент как новая область знаний появилась на рубеже XX и XXI веков. По аналогии с финансовым менеджментом налоговый менеджмент возник первоначально в хозяйственной среде, т.е. в практической действительности, и лишь впоследствии появились попытки в теоретическом обобщении и развитии этой области знаний. Вместе с тем, до настоящего времени публикации по налоговому менеджменту в большинстве своем сводятся к способам ухода от налогов, а налоговый менеджмент - к налоговому планированию, что заведомо сужает сферу его действия [16]. Широко распространена точка зрения, сводящая налоговый менеджмент к операциям с оффшорами, означающая лишь нелегальный или полулегальный варианты развития этой управленческой функции [10, 12, 13, 30, 37, 39]. И, наконец, налоговый менеджмент в ряде публикаций сводится к минимизации налогообложения, причем любыми средствами, что также неприемлемо, т.к. уменьшение одних налогов зачастую означает увеличение других, а минимизация налогов любыми средствами приводит к санкциям и даже уголовной ответственности.

Наличие множества подходов к проблематике налогового менеджмента говорит о том, что определение места и роли налогового менеджмента в налогообложении еще не получило полного теоретического обоснования [56]. В связи с этим автор считает необходимым обозначать свою позицию в этом вопросе, сходную с мнением ряда других авторов. Автор рассматривает налоговый менеджмент как составную часть корпоративного менеджмента, напрямую связанного с финансовым менеджментом, бухгалтерским учетом, управлением затратами, и в то же время как самостоятельную функцию внутрифирменного менеджмента, которая исследует налоговые факторы эффективности финансово-хозяйственной деятельности. Налоговый менеджмент охватывает не только отдельно налоговый аспект, но и аспект учетной политики на предприятии. В интересы налогового менеджмента должны входит совокупность налоговых обязательств, возникающих при той или иной системе налогообложения.

Оценка эффективности налогового менеджмента в данном исследовании будет проводиться с позиции его влияния на финансовые результаты (прибыль), а не на денежный поток. Именно с этих позиций строится дальнейшее исследование проблемы диссертации.

Кроме того, автор не считает нужным рассматривать нелегальные варианты реализации налогового менеджмента, считая их бесперспективными в связи с присоединением России к международной конвенции по борьбе с отмыванием доходов, полученных незаконным путем, а, следовательно, сфера применения, например, оффшорных схем в дальнейшем неизбежно будет сужаться.

Сравнительная молодость для нашей страны этой теоретической и практической области знаний, а также специфика национального налогового законодательства и обусловленная этим невозможность трансформации в отечественную экономику зарубежного опыта в области налогового менеджмента, объясняют недостаток теоретических исследований по данному кругу проблем. Кроме того, этим объясняется отсутствие единого подхода к этой функции внутрифирменного управления в имеющихся на сегодня публикациях, а также не сложившийся еще понятийный аппарат данной категории [19, 69, 70].

Исследование проблем налогового менеджмента должно базироваться на теоретических основах самого налогообложения. В диссертации автор максимально придерживается этой закономерности. Так, выполняя фискальную, регулирующую и стимулирующую функции, налоги позволяют сдерживать инфляцию в периоды интенсивного подъема, бороться с так называемыми провалами рынка, обеспечивать экономическую поддержку развития в периоды кризиса, финансировать капиталовложения в непривлекательные для частного капитала сферы (кейнсианская модель встроенных стабилизаторов) [128, с. 145]. Причиной провалов рыночной системы считается неспособность рынка функционировать самостоятельно и эффективно без государственного вмешательства в связи с объективным порождением монополий, наличием общественных товаров и услуг, например, обороны и общественной безопасности, а также из-за отсутствия достаточной информации.

Вместе с тем, чрезвычайно сложно создать справедливую налоговую систему, хотя бы потому, что до сих пор не установлено само определение справедливой налоговой системы. Кроме того, практически ни одно государство не смогло добиться точного и справедливого распределения ресурсов из «общего котла»: бюджетные расходы - их цели, размеры и направления по адресатам -вызывают разногласия среди всех налогоплательщиков. И, наконец, любой бизнес существует не ради налогов, а в целях извлечения прибыли, и налоги при этом существенно корректируют практически все управленческие решения [81, с. 13]. Поэтому при всей значимости этой доходной статьи национальных бюджетов система налогообложения объективно порождает стремление оптимизировать налоги и, как следствие, оптимизация налогового менеджмента.

## Особенности развития специальных налоговых режимов на малых предприятиях в Российской Федерации

Средняя численность работников организации (индивидуальных предпринимателей), претендующих на переход к упрощенной системе налогообложения, определяется с учетом всех его работников, в том числе работающих по договорам гражданско-правового характера и по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также работников обособленных подразделений указанного юридического лица.

Ограничение по участию в уставном капитале юридических лиц.

Согласно п. п. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ организация вправе перейти на упрощенную систему налогообложения, если доля участия других организаций в ее уставном капитале не превыщает 25% его уставного капитала. Данное положение не распространяется на общественные организации инвалидов, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов инвалидов, а также среднесписочная численность инвалидов в этих организациях должна составлять не ниже 50% общей численности работников, а их доля в фонде оплаты труда должна составлять не менее 25%. Если раньше организации, правомочные перейти на упрощенную систему налогообложения, могли быть учреждены организациями-субъектами малого предпринимательства при их участии в уставном капитале в размере более чем 25 %, то теперь 25 % ограничение распространяется и на них.

Ограничения по стоимости амортизируемого имущества. Согласно п.п. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ организации, у которых стоимость амортизируемого имущества, находящегося в их собственности, превышает 100 млн. руб., не вправе применять упрощенную систему налогообложения. Согласно п.1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость ко 63 торых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Ограничения по доходу от реализации. Организации и индивидуальные предприниматели, в принципе имеющие право применять упрощенную систему налогообложения, далеко не всегда смогут применять этот специальный налоговый режим. Это связано с тем, что условием применения упрощенной системы налогообложения является также ограничение размеров дохода.

Во-первых, для того, чтобы организация могла перейти на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации не должен превышать 11 млн. руб. (без учета НДС) за девять месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. При этом для индивидуальных предпринимателей не установлен предельный размер дохода от предпринимательской деятельности для перехода на упрощенную систему налогообложения.

Во-вторых, организации и индивидуальные предприниматели обязаны прекратить применение упрощенной системы налогообложения, и считаются перешедшими на общий режим налогообложения в случае, если по итогам налогового периода доход налогоплательщика превысит 15 млн. руб. (п.4 ст. 346.13 НК РФ).

В соответствии с п.1 ст, 346.12 НК РФ налогоплательщиками единого налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Согласно п.1 ст. 346.12 НК РФ объектами налогообложения единым налогом при применении упрощенной системы налогообложения могут являться; - доходы; - доходы, уменьшенные на величину расходов. Таким образом, при упрощенной системе налогообложения возможно применение одного из двух объектов налогообложения, причем налогопла 64 телыцику предоставлено право выбора объекта налогообложения независимо от каких-либо факторов и условий (п.2 ст. 346.14 НК РФ).

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (п.1 ст. 53 НК РФ). Поскольку при упрощенной системе налогообложения существует два объекта налогообложения, то и налоговая база может определяться двумя способами:

В случае, если объектом налогообложения является доход организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя;

В случае, если объектом налогообложения является доход организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенный на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенных на величину расходов.

Каждый налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащего уплате в бюджет, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. С 1 января 2003 г. при объекте налогообложения дохода налоговая ставка составляет 6%, а при объекте налогообложения, доходы, уменьшенные на величину расходов -15% налоговой базы.

Налогоплательщикам, выбравшим в качестве объекта налогообложения доходы, разрешено уменьшать сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за тот же период времени в соответствии с законодательством России. Уменьшение единого налога на сумму уплачиваемых взносов на обязательное пенсионное страхование не должно снизить сумму налога более чем на 50 %.

## Методический подход к формированию эффективного механизма налогового менеджмента на малых предприятиях

Существенной характеристикой системы налогообложения вмененного дохода является техника расчета единого налога и применяемые корректирующие (повышающие, понижающие) коэффициенты. Так, общая схема расчета налога, как было показано ранее, предусматривает начисление 15% от потенциально возможного дохода, который, в свою очередь, есть производное базовой доходности физического показателя на количество этих физических показателей и на корректирующие коэффициенты.

Таким образом, базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1, К2, КЗ [4].

Корректирующий коэффициент К1 определяется, как уже было сказано в параграфе 2.2.2, в зависимости от кадастровой стоимости земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщиком и рассчитывается по следующей формуле: К1 = (1000 + Коф) : (1000 + Ком), где: Коф - кадастровая стоимость земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщиком); Ком - максимальная кадастровая стоимость земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) для данного вида предпринимательской деятельности; 1000 - стоимостная оценка прочих факторов, оказывающих влияние на величину базовой доходности, приведенная к единице площади. При определении величины базовой доходности субъекты Российской Федерации могут корректировать (умножать) базовую доходность, на корректирующий коэффициент К2. Значения корректирующего коэффициента К2 определяются субъектами РФ на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,1 до 1

Если до настоящего времени вопрос определения базовой доходности был отдан полностью на откуп законодательным органам субъектов РФ, то с 1 января 2003 года базовая доходность по видам предпринимательской деятельности для всей территории Российской Федерации установлена единая. На местах ее можно будет корректировать с применением трех поправочных коэффициентов, определяемых в соответствии с главой 26.3 НК РФ

С 1 января 2003 г. стало не нужно уплачивать налог авансом. Также не нужно получать в налоговых органах свидетельства об уплате. Как и все остальные налоги, ЕНВД уплачивается «по факту» на основании налоговой декларации, подаваемой в налоговый орган ежеквартально.

При этом исчисленную сумму налога разрешено уменьшать на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных с выплат наемным работникам, занятым в сферах деятельности, переведенным на единый налог на вмененных доход. Однако при этом ЕНВД не может быть уменьшен более чем на 50%.

Рассмотрим имеющуюся практику применения в России единого налога на вмененный доход.

Пик введения регионами единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности прищелся на 1999 год. Если в начале года налог был введен в 38 регионах, то к его концу уже в 70. К настоящему времени единый налог действует в более чем 80 регионах.

Сложным остается вопрос установления базовой доходности для каждого из перечисленных в законе сфер деятельности, а также повышающих и понижающих коэффициентов [15, 21, 27, 34, 38, 44, 51, 99, 131]. Методики, с помощью которых можно было бы адекватно рассчитывать перечисленные показатели, в силу новизны вопроса, относительно недолгой практики применения единого налога на вмененный доход, пока неудовлетворительны. Эта проблема играет важную, если не решающую роль при применении данного налога с той точки зрения, что превышение вменяемого экономическому субъекту дохода над фактическим естественно приведет к еще большему налоговому прессу на предпринимателя и станет значительным барьером на пути развития сектора малых предприятий. И, наоборот, стимул может возникнуть в случае определения размера вмененного дохода меньшего по сравнению с реальным. Одновременно с этим может возникнуть ситуация, когда налоговые органы теряют потенциальные поступления. В любом случае при замене любого из взимающихся при общепринятой системе налога на налог, для обложения которым применяются специальные налоговые режимы, возникает проблема оценки базы налога таким образом, чтобы при выполнении определенных предпосылок база нового налога была близка базе предшествующего налога. Данную проблему сильно усложняет неполнота, недостоверность, а нередко и отсутствие у налоговых органов информации о реальной доходности субъектов предпринимательства, которая могла бы быть использована при установлении вмененного дохода.

Несовершенство системы обложения единым налогом на вмененный доход привело к существенной корректировке соответствующих региональных законов, о чем свидетельствует большое количество законодательно вносимых изменений, продиктованных не только изменениями в федеральном законе (они касались изменения перечня сфер деятельности), но и складывающейся практикой применения данной системы налогообложения в регионах страны. Изменения касались корректировки сфер деятельности, на которые распространяется действие единого налога, корректировки понижающих и повышающих коэффициентов, уточнения списка льготных категорий налогоплательщиков. При этом основная масса изменений относилась к установлению коэффициентов.

## Разработка модели расчета уровня налогового бремени малого предприятия

Сравнительно короткая история отечественного налогового менеджмента и специфика сферы малого предпринимательства, в которой осуществляют свою производственную деятельность малые предприятия и физические лица-предприниматели, обусловливают ряд особенностей в постановке этой управленческой функции. Подробно эти особенности сформулированы автором в первой главе диссертации.

Наиболее цивилизованные способом повышения эффективности налогового менеджмента автор считает легальный вариант, основанный на корректировке хозяйственны деятельности и методов ведения учета и использовании возможностей, предоставленных законодательством. Совокупность факторов оптимизации налогового менеджмента в рамках легального варианта подразделяются на внешние и внутренние факторы.

Из совокупности внешних факторов, по мнению автора, наибольший интерес в рамках научно-практической работы, ориентированные НА малые предприятия, представляет система налогообложения. Обзор применяемых в сфере услуг систем налогообложения, особенности уплаты налогов и их совокупный уровень в каждой системе, их сравнительная оценка, сопоставление между собой и расчет стартовой эффективности позволяют разработать достаточно универсальные практические рекомендации для широкого круга пользователей.

Основным внутренним фактором оптимизации налогового менеджмента является, по мнению автора, учетная политика организации, т.к. именно в ней закладываются основы налогообложения организации (образование облагаемых налогами доходов, формирование затрат или вычитаемых расходов, определение налогооблагаемых баз и их корректировка и т.п.). Несмотря на множество ежегодных публикаций по проблемам учетной политики, налоговые аспекты в них либо не прослеживаются вовсе, либо рассматриваются весьма дискретно. Возможно, этим объясняется крайне низкий уровень учетной политики на предприятиях и в организациях. Учитывая крайне незначительные хозяйственные обороты основной мае-сы малых предприятий и темпы их развития может быть более целесообразно вообще в течение 5-7 лет после их перехода к упрощенному налогообложению не применять критерий ограничения в годовой валовой выручки для малых предприятий, желающих работать по упрощенной системе налогообложения.. При этом немалое значение будет иметь решение вопроса, связанного с уровнем бюджета, в который будут направляться доход, полученный за первые годы. Преимущество в получении налогов от малого бизнеса на данной, первоначальной стадии его развития должно отдаваться региональным и в большей части муниципальным бюджетам в силу следующих основных причин.

Во-первых, малый бизнес будучи в большинстве завязан на спрос со стороны местного населения и будучи многочисленней более стабилен как налогоплательщик. В связи с этим, более целесообразно перераспределять налоги от малого бизнеса в пользу муниципального уровня, что особенно актуально для небольших муниципальных образований.

Во-вторых, поступления от малого бизнеса для муниципального бюджета более стабильны, чем от крупного бизнеса.

В третьих, на развитие малого предпринимательства важное влияние оказывают местные власти, и в связи с этим у них должен быть стимул создавать благоприятные условия для такого развития в целях получения дополнительных перечислений в свои бюджеты.

Важным критерием установления специального налогового режима для предприятий, переходящих на упрощенную систему налогообложения, должно стать количество человек, работающих на предприятии. Как известно, для получения права на применение новой системы налогообложения малых предприятий, средняя численность работников должна быть не более 100 чел.

Такая численность работников малых предприятий вполне соответствует уровню развития производства как в мировой, так и в российской практике управления аналогичными субъектами малого предпринимательства.

Возражение вызывает установленный законом третий критерий получения права малыми предприятиями на применение упрощенной системы налогообложения. Согласно этому критерию стоимость амортизируемого имущества малого предприятия не должна превышать 100 млн. руб. Выбор законодателем данного критерия представляется сомнительным, поскольку в мировой практике в этих целях такой критерий не применяется.

Действительно, малое предприятие вполне может наращивать свои активы без постановки основных фондов на баланс, что является необходимым условием для начисления амортизации. Наиболее общей категорией, формирующей конечные финансовые результаты малых предприятий, являются его активы. В этой связи, предлагается критерий отнесения малых предприятий к имеющим право на упрощенную систему налогообложения, связанный с использованием стоимости амортизируемого имущества, заменить на величину его активов. Учитывая вышесказанное, во второй главе диссертационного исследования автор детально рассматривает именно эти два фактора оптимизация налогового менеджмента; системы налогообложения и налоговые аспекты учетной политики.