

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ

Выпускная квалификационная работа студентки

**очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»
4 курса группы 06001307
Котовой Светланы Александровны**

Научный руководитель
к.э.н., доц. кафедры финансов,
инвестиций и инноваций
Соловьева Н. Е.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ	6
1.1. Значение и правовое регулирование налога на прибыль организаций в Российской Федерации.....	6
1.2. Механизм порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций	13
1.3. Роль налога на прибыль организаций в бюджетной системе Российской Федерации.....	22
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В ООО «М-АГРО» И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ.....	28
2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «М-АГРО»	28
2.2. Анализ налога на прибыль организаций в ООО «М-АГРО»	35
2.3. Арбитражная практика порядка исчисления налога на прибыль организаций	41
2.4. Пути совершенствования налога на прибыль организаций в Российской Федерации.....	46
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	53
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	56
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	63

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В процессе формирования налоговой политики государству необходимо обеспечить сочетание интересов государства и плательщиков налога, не допуская снижения стимулов предприятий к ведению активной предпринимательской деятельности в целях увеличения налоговых поступлений в бюджет. Реформы в сфере налогообложения прибыли организаций либо создают условия для ускорения экономического роста либо для его замедления. Именно с помощью налога на прибыль государство эффективно воздействует на экономическое развитие предприятий. Поэтому одним из направлений налоговой реформы стало реформирование налога на прибыль организаций.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы обусловлена существующими проблемами в механизме исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

На современном этапе развития регулирующая функция, хоть она и связана с экономическим ростом, реализуется меньше, чем фискальная, следовательно, наиболее приоритетным направлением развития является обоснованное соотношение регулирующей и фискальной функции налога на прибыль организаций. Регулирование налога на прибыль организаций во многом зависит от его основных элементов - льгот, налоговой базы, ставок. Рациональное использование данных элементов может повлиять на темп экономического роста, налоговое регулирование в экономике и увеличение валового внутреннего продукта.

Исследование механизма исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, вопросов применения дифференцированных налоговых ставок, изучение практики налогообложения прибыли в разных странах придают теме выпускной квалификационной работы особую актуальность.

Степень научной разработанности. Исследованию вопросов теории и практики налогообложения прибыли посвящены работы Ю. А. Агешина, Л. Н. Лыковой, В. Г. Панскова, В. В. Семенихина, Т. А. Фроловой и др. Анализ работ этих авторов показал, что до сих пор отсутствует всесторонняя изученность данного вопроса.

В выпускной квалификационной работе были использованы разработки известных исследователей проблем механизма оптимизации налога на прибыль организаций в условиях нестабильной динамики социально-экономических показателей на макро - и микроуровнях: М. В. Беспалова, Ю. М. Лермонтова, С. С. Молчанова, А. Б. Пестриковой, Т. В. Федюшевой и др.

Цель выпускной квалификационной работы: исследовать налог на прибыль организаций и разработать рекомендации по перспективам его развития.

Для достижения данной цели необходимо решить следующие **задачи**:

1. Раскрыть значение и правовое регулирование налога на прибыль организаций в Российской Федерации.
2. Определить механизм порядка исчисления налога на прибыль организаций.
3. Выявить роль налога на прибыль организаций в бюджетной системе Российской Федерации.
4. Проанализировать налогообложение прибыли в обществе с ограниченной ответственностью «М-АГРО».
5. Рассмотреть арбитражную практику порядка исчисления налога на прибыль организаций.
6. Предложить возможные пути совершенствования налога на прибыль организаций.

Объект исследования: система налоговых отношений возникающих между государством и обществом с ограниченной ответственностью «М-АГРО»

Предмет исследования: действующий механизм исчисления и уплаты налога на прибыль организаций в ООО «М-АГРО».

Теоретическую базу выпускной квалификационной работы составили работы отечественных авторов: В. Д. Андреева, Л. И. Гончаренко, П. В. Матвиенко, В. А. Сорокиной, О. И. Татариновой, Л. Н. Чечевицыной и др.

Методологической основой данной работы являются: метод экономико-математического анализа, метод сравнения, анализа и синтеза, монографический метод и иные методы.

Информационной базой исследования является Конституция Российской Федерации, Налоговый Кодекс Российской Федерации, Федеральные законы Российской Федерации, Законы субъектов Российской Федерации, Постановления Правительства, Приказы ФНС и Минфина, устав ООО «М-АГРО», бухгалтерский баланс за 2015-2016 гг., налоговые декларации по налогу на прибыль организаций за 2015-2016 гг. и налоговые декларации по налогу на прибыль организаций за отчетные периоды 2016 года.

Практическая значимость исследования состоит в том, что предложенные перспективы совершенствования налога на прибыль организаций в Российской Федерации могут быть использованы для разработки усовершенствования концепции механизма исчисления и уплаты налога и формирования поступлений в бюджеты страны.

Структура выпускной работы состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы и приложений.

Объем работы 61 страница, работа содержит 14 таблиц, 12 рисунков, 55 источников литературы, 11 приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Значение и правовое регулирование налога на прибыль организаций в Российской Федерации

Налог на прибыль организаций является федеральным налогом, который имеет как фискальное, так и регулирующее значение. Это позволяет государственным органам воздействовать на финансовые интересы предприятий и распределять полученные доходы между бюджетами разных уровней.

Фискальное значение проявляется в изъятии государством части прибыли налогоплательщика. За счет налога на прибыль в первые годы экономических реформ формировалось около 50% бюджета. Однако доля налога на прибыль сокращается - это вызвано как субъективными, так и объективными причинами [32, стр. 88-92].

Государство устанавливает льготы, пониженные налоговые ставки и тем самым воздействует на интересы организаций через их финансовое положение, то есть здесь выступает регулирующая функция.

Впервые в Российской Федерации налог на прибыль на законодательном уровне был введен на основании Закона Российской Федерации от 27.12.1991 года №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». За период действия закона произошло много изменений: расширен круг плательщиков налога, изменены сроки уплаты налога в бюджет, расширен перечень льгот, изменен порядок определения налоговой базы и размеры налоговых ставок [49, стр. 81].

В настоящее время систему нормативно-правового регулирования налога на прибыль организаций можно выделить в качестве совокупности официальных документов, которые представлены на рисунке 1.1.

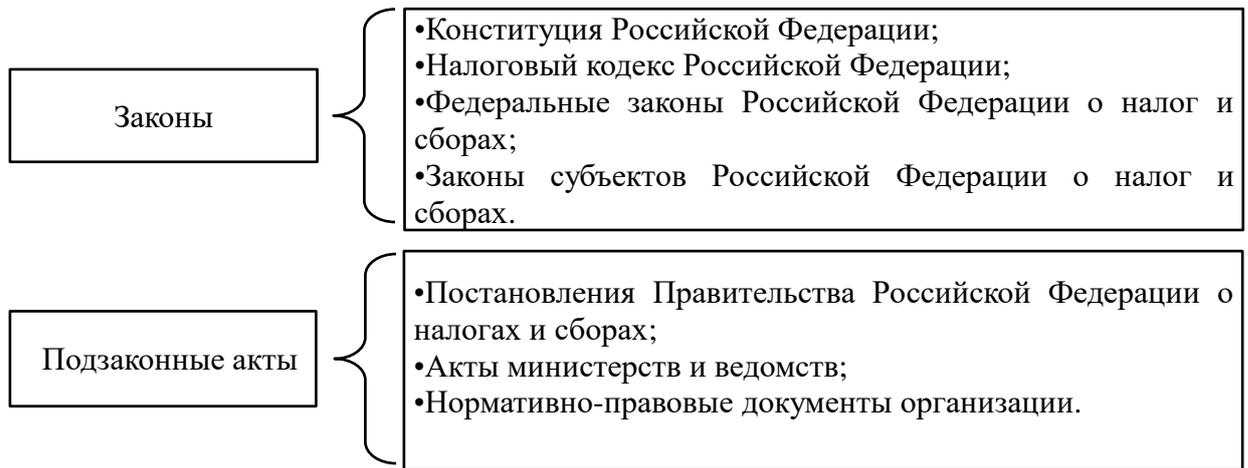


Рис. 1.1. Система нормативно-правового регулирования налога на прибыль организаций

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» [1].

С 1999 года главным Федеральным законом, который регулирует налогообложение организаций и физических лиц, является Налоговый кодекс (далее НК РФ). Часть первая Налогового кодекса введена в действие Федеральным законом от 31 июля 1998 года № 147-ФЗ и охватывает основные вопросы налогообложения, основываясь на Конституцию Российской Федерации [38, стр. 86].

Налоговый Кодекс отражает взимаемые налоги, а также права и обязанности налогоплательщиков, принципы налогообложения, методы налогового контроля, ответственность за нарушение законодательства и т.д.

С 2002 года регулирование налога на прибыль осуществляется на основании главы 25 Налогового Кодекса «Налог на прибыль организаций». В данной главе дается новая классификация доходов (расходов), приведен подробный перечень нормируемых расходов, отражены сроки и порядок уплаты налога, рассмотрены особенности перенесения убытка на будущее и т.д. [52, стр. 93].

В таблице 1.1 представлена характеристика элементов налога на прибыль организаций в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таблица 1.1

Элементы налога на прибыль организаций в соответствии с законодательством Российской Федерации

Элементы налога	Закон №2116-1.	Налоговый кодекс Российской Федерации
1	2	3
Налогоплательщик	Российские и иностранные организации и предприятия, а также филиалы и другие аналогичные подразделения (ст. 1)	Российские и иностранные организации (ст. 246)
Объект	Валовая прибыль, увеличенная (уменьшенная) в соответствии с положениями статьи 2.	Прибыль (ст. 247)
Налоговая база	Сумма налогооблагаемой прибыли (ст. 8)	Денежное выражение прибыли (ст. 274)
Налоговый период	Календарный год (ст. 8)	Календарный год (ст. 285)
Ставка	35% (ст. 5)	20% (ст. 284)
Порядок исчисления налога	Сумма налога определяется на основании бухгалтерского учета (ст. 8)	Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (ст. 286)
Сроки уплаты	-авансовые взносы-не позднее 15 числа каждого месяца; -уплата по месячным расчетам-не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом; - по квартальным расчетам-не позднее 5 дней, со дня, установленного для предоставления бухгалтерского отчета; - по годовым расчетам-не позднее 10 дней, со дня, установленного для предоставления бухгалтерского отчета (ст. 8)	-сумма налога за налоговый период- не позднее 28 марта года следующего за отчетным периодом; -авансовые платежи по итогам отчетного периода-не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода; -ежемесячные авансовые платежи - не позднее 28 числа, каждого месяца этого отчетного периода; -ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли-не позднее 28 числа следующего месяца (ст. 287)
Льготы	-предприятия, которые находятся, в зонах радиационного заражения; -организации, которые участвуют в социально-экономических программах и др. (ст. 6)	-организации технико-внедренческой особой экономической зоны; -организации, осуществляющие медицинскую деятельность и др. (ст. 284)

Таким образом, на основании таблицы 1.1 можно сделать вывод, что в связи с принятием 25 главы Налогового кодекса произошли существенные изменения, касающиеся налогообложения прибыли, например [54]:

1. Существует два способа начисления амортизации: линейный и нелинейный (ст. 259 НК РФ).
2. Появились понятия налогового учета и аналитического регистра (ст. 313 и 314 НК РФ).
3. Все расходы подразделяются на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ).
4. Появились особенности определения налоговой базы по некоторым видам деятельности (ст. 275-282.1 НК РФ).
5. Снизилась налоговая ставка с 35% до 20% (ст. 284 НК).
6. Определен перечень доходов и расходов, которые нет необходимости учитывать при определении налоговой базы (ст. 251 и 270 НК РФ).
7. Изменился порядок переноса убытков на следующие периоды (ст. 283 НК РФ) и др.

Поправки в Налоговый Кодекс Российской Федерации вносятся на основании Федеральных Законов. Одним из основных Законов, который внес многочисленные поправки в Налоговый кодекс, является Федеральный Закон от 30.11.2016 №401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [3]. В Налоговый кодекс вносятся изменения и другими Федеральными Законами Российской Федерации. Наиболее значимые изменения, которые касаются 25 главы Налогового Кодекса Российской Федерации в 2017 году, представлены в таблице 1.2.

Изменения по налогу на прибыль организаций с 1 января 2017 года

Изменения	2016 год	2017 год
1	2	3
Налогоплательщик (ст. 3 Федерального закона от 30.07.2010 N 242-ФЗ)	Не являются налогоплательщиками организации, которые являются иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи (п. 2 ст. 246 НК)	П. 2 статья 246 утратил силу
Налоговая ставка (ст. 2 Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ)	20%, при этом: 2% зачисляется в федеральный бюджет; 18% в бюджеты субъектов. Налоговая ставка, подлежащая зачислению в бюджеты субъектов, может быть уменьшена до 13,5%. (п. 1 ст. 284 НК РФ)	20% при этом: 3% зачисляется в федеральный бюджет; 17% в бюджеты субъектов. Налоговая ставка, подлежащая зачислению в бюджеты субъектов, может быть уменьшена до 12,5% (п. 1 ст. 284 НК РФ)
Резерв по сомнительным долгам (п. 1 ст. 1 Федерального закона от 30.11.2016 № 405-ФЗ)	Сумма создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки отчетного или налогового периода (п. 4 ст. 266 НК РФ)	Сумма резерва не может превышать большую из величин: - 10% от выручки за предыдущий налоговый период; - 10% от выручки за текущий отчетный период (п. 4 ст. 266 НК РФ)
Ограничение на перенос убытка (ст. 2 Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ)	Не регламентировано	Налогооблагаемую базу нельзя уменьшать на сумму убытков прошлых периодов больше, чем на 50 процентов. (п. 2.1 ст. 283 НК РФ)
Расходы на оценку квалификации работников (ст. 1 Федерального закона от 03.07.2016 № 251-ФЗ)	Не регламентировано	Стоимость оценки квалификации работников учитывается в расходах по налогу на прибыль (п. 1 ст. 264 НК РФ)

Таким образом, на основании таблицы 1.2 можно сделать вывод, что с 1 января 2017 года были внесены существенные изменения в главу 25 Налогового Кодекса Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 284 НК РФ налоговая ставка, которая подлежит зачислению в бюджеты субъектов, на основании законов данных субъектов может быть понижена для отдельных налогоплательщиков [2].

В таблице 1.3 представлен сравнительный анализ особенностей регионального законодательства по налогу на прибыль организаций.

Таблица 1.3

**Сравнительный анализ особенностей регионального законодательства по
налогу на прибыль организаций**

Категории налогоплательщиков	Налоговая ставка		
	Белгородская область	Томская область	Воронежская область
1	2	3	4
Общественные организации инвалидов и организации, использующие труд инвалидов (при определенных условиях)	14%	13,5%	17%
Федеральные государственные учреждения Управления Федеральной службы исполнения наказаний	14%	13,5	14,5
Организаций, реализующих особо значимые для субъекта инвестиционные проекты	14%	13,5%	14,5%
Организации, осуществляющие расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (при определенных условиях)	15%	17%	17%
Прибыль благотворительных организаций, полученную от размещения временно свободных денежных средств на депозитных счетах	17%	13,5%	17%

Таким образом, на основании таблицы 1.3 можно сделать вывод, что субъекты пользуются правом снизить налоговую ставку для стимулирования и поддержания деятельности отдельных налогоплательщиков.

Так же правовое регулирование налога на прибыль осуществляется Постановлениями Правительства и актами министерств и ведомств. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» с 1 января 2017 года применяется новый общероссийский классификатор основных фондов. Ряд основных средств, которые ранее были в одной

амортизационной группе теперь включены в другую, следовательно, изменился срок полезного использования [4].

Формы налоговой декларации и порядок ее заполнения регулируются Приказами ФНС России. С 2017 года налоговая декларация по налогу на прибыль предоставляется в новой форме [5]. Основные изменения представлены в таблице 1.4.

Таблица 1.4

Основные изменения по формированию декларации по налогу на
прибыль организаций за 2017г.

Лист	Основные изменения
1	2
02	-добавлен признак налогоплательщика резидент территории опережающего социально-экономического развития (код 6); -добавлены строки 265-267, в них отражены фактически уплаченные суммы сборов в бюджет и на которые уменьшены авансовые платежи за предыдущий отчетный период; -добавлена строка 350 (объем капитальных вложений, осуществленных в целях реализации инвестиционного проекта);
03	-ставка налога с дивидендов изменена с 9% на 13%;
08	-добавлен новый лист 08, который отражает «Доходы и расходы налогоплательщика, осуществившего самостоятельную (симметричную, обратную) корректировку»;
09	-добавлен лист 09, он представляет собой «Расчет налога на прибыль организаций с доходов в виде прибыли контролируемой иностранной компании».

На основании данных таблицы 1.4 можно сделать вывод, что необходимость внести корректировки в данную декларацию возникла из-за поправок, внесенных в 25 главу НК РФ.

Взаимосвязь показателей налогового и бухгалтерского учета осуществляется на основании Приказа Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02». Все организации, которые платят налог на прибыль, кроме малого предпринимательства, обязаны применять данное ПБУ [6].

Внутри организации основными нормативно-правовыми документами, в которых прописаны выбранный режим налогообложения и особенности деятельности организации, являются учетная политика и устав [45, стр. 44-47].

Устав, содержит в себе свод правил, которые регулируют деятельность организации, порядок их взаимодействия с другими физическими или юридическими лицами, права и обязанности организации и др.

Учетная политика отражает выбранные способы ведения бухгалтерского и налогового учета. В ней содержится информация о рабочем плане счетов, о способе начисления амортизации, о методе признания доходов и расходов, о резервах и др. [51, стр. 25].

Таким образом, на основании вышеизложенного очевидно, что правовое регулирование налога на прибыль осуществляется на основании норм прописанных в Конституции РФ, Налоговом кодексе РФ, Федеральных законах, Законах субъектов, Постановлениях правительства, Приказах ФНС и Минфина и др. Регулирование данного налога имеет значение, как для каждого налогоплательщика, так и для государства в целом.

1.2. Механизм порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций

Порядок исчисления налога на прибыль регулируется статьей 382 НК РФ. В соответствии с данной статьей сумма налога, которая подлежит уплате в бюджет, определяется, как соответствующая установленной налоговой ставке процентная доля налогооблагаемой базы [44, стр. 87].

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские и иностранные организации, за исключением:

1. Налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы.
2. FIFA и дочерние организации FIFA.

3. Организаций, которые являются участниками проектов, по осуществлению разработок и исследований и др.

Российские и иностранные организации исчисляют налог одинаково и признают объектом полученную прибыль, т.е. доходы, уменьшенные на расходы. В том случае если налогоплательщиком является иностранная организация, которая не осуществляет свою деятельность через постоянное представительство, но получает доход на территории России, то объектом является полученный доход [12, стр. 74].

Порядок определения доходов и их классификация представлены на рисунке 1.2.

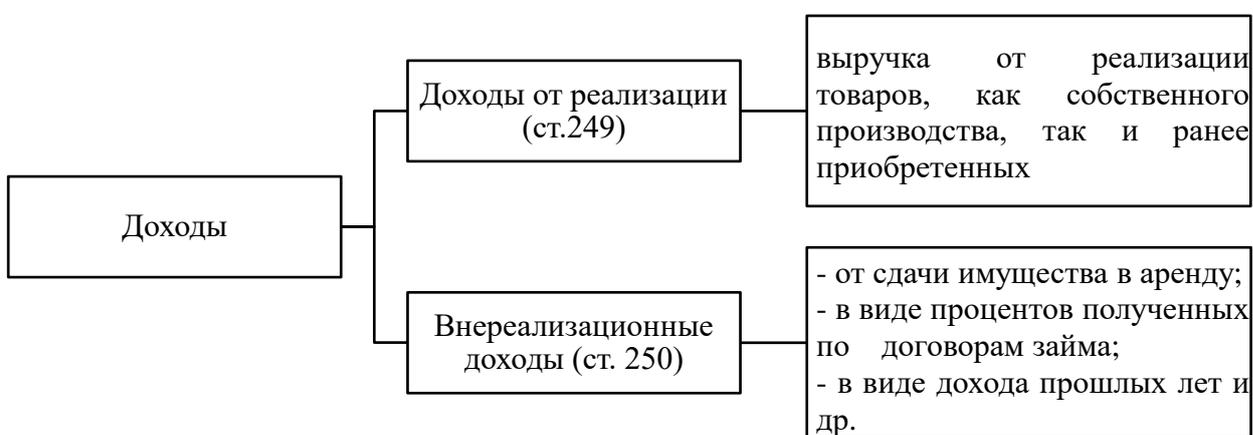


Рис. 1.2. Классификация доходов

В статье 251 НК РФ дается перечень доходов, которые не облагаются налогом на прибыль. Например, к таким доходам относятся следующие доходы:

- залог или задаток;
- взнос в уставный капитал организации;
- предварительная оплата за товары (метод начисления);
- целевые поступления;
- средства, полученные унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия;

- безвозмездно полученное имущество от лица, которое имеет долю в уставном капитале не менее 50% и др.

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль полученные доходы необходимо уменьшить на сумму расходов. Расходами признаются документально подтвержденные и обоснованные затраты налогоплательщика [30, стр. 65].

Классификация расходов, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, представлена на рисунке 1.3.

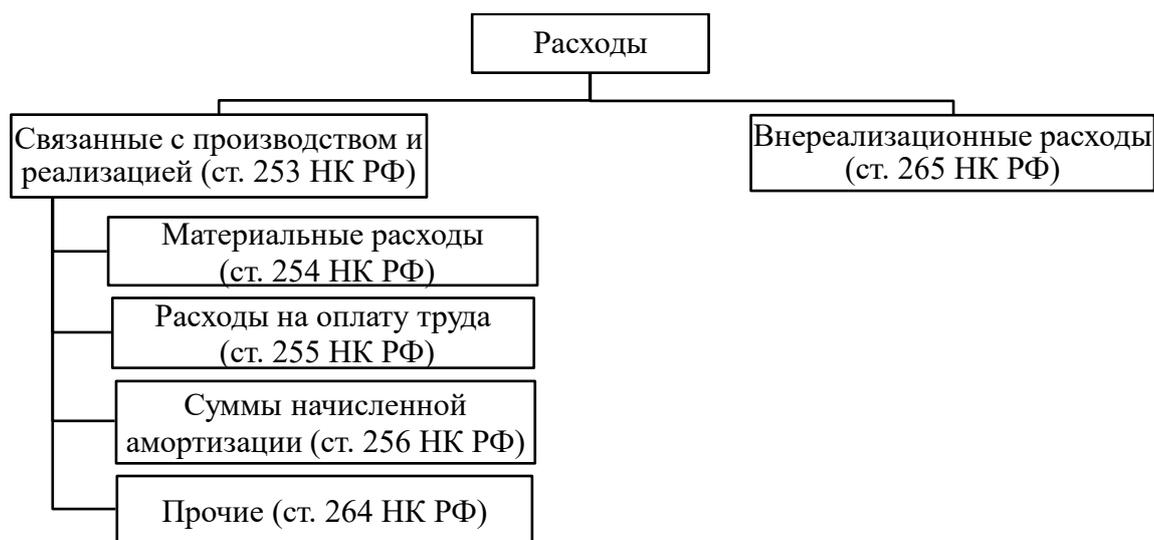


Рис. 1.3. Классификация расходов

В статье 270 НК РФ изложен закрытый перечень расходов, на которые нельзя уменьшить налоговую базу:

- пени, штрафы, которые подлежат перечислению в бюджет;
- взносы в уставный капитал;
- добровольные членские взносы;
- средства, перечисляемые в профсоюзные организации;
- имущество, переданное в рамках целевого финансирования и др.

В соответствии со статьями 271-273 НК РФ существует два метода определения доходов и расходов, данные методы представлены на рисунке 1.4.



Рис. 1.4. Методы определения доходов и расходов

Налоговой базой является денежное выражение прибыли. Прибыль необходимо определять нарастающим итогом с начала отчетного периода. В том случае если полученная прибыль облагается по разным налоговым ставкам, то налоговая база исчисляется отдельно по каждому виду [36, стр. 43-46].

Расчет налоговой базы должен содержать:

1. Период, за который определяется налоговая база.
2. Сумма доходов, полученных от реализации.
3. Сумма расходов, связанных с производством и реализацией.
4. Прибыль (убыток) от реализации.
5. Сумма внереализационных доходов.
6. Сумма внереализационных расходов.
7. Прибыль (убыток) от внереализационной деятельности.
8. Сумма налоговой базы за период.
9. Сумма убытка, уменьшающая налогооблагаемую базу.

Схема порядка определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций представлена на рисунке 1.5.

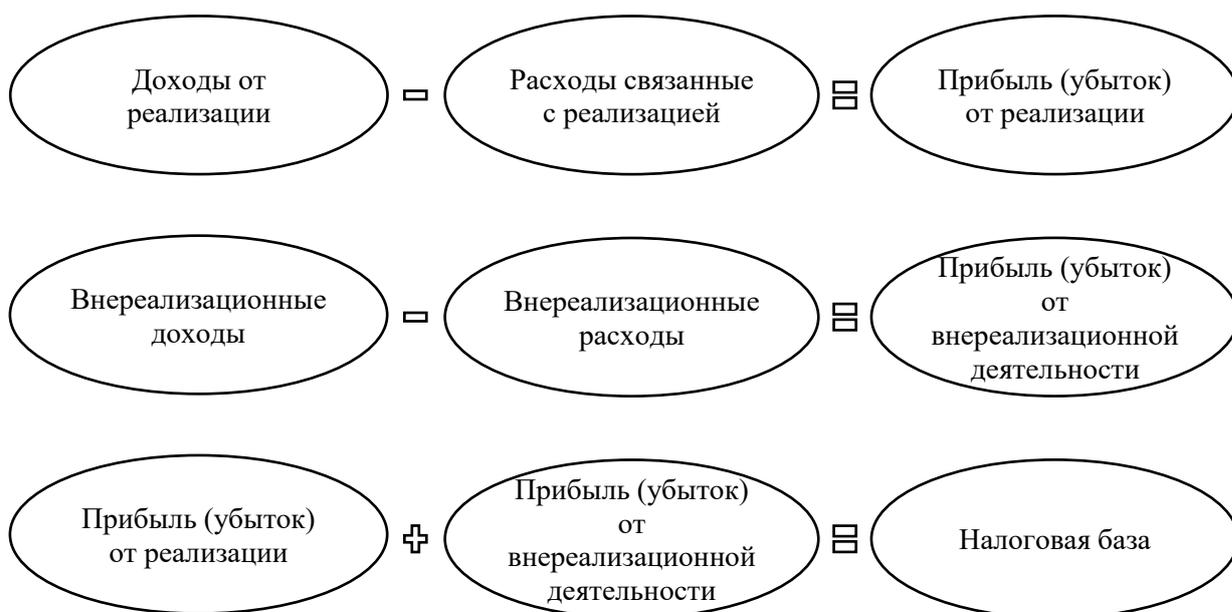


Рис. 1.5. Схема порядка определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Налогоплательщик имеет право снизить налогооблагаемую базу действующего налогового периода на часть суммы или на всю сумму убытка, который он понес в предыдущих налоговых периодах. Важно учитывать ограничение установленное пунктом 2.1 статьи 283 НК РФ: налоговую базу нельзя уменьшить на сумму убытков более чем на 50% [46, стр. 60-63].

Налогоплательщик не имеет право перенести следующие убытки:

- которые получены в период налогообложения прибыли по ставке 0%;
- которые понес налогоплательщик в результате реализации акций российских организаций;
- убытки от участия в инвестиционном товариществе и др.

Для исчисления налога на прибыль необходимо налогооблагаемую базу умножить на ставку. Основная налоговая ставка установлена в размере 20%, для отдельных категорий налогоплательщиков установлены пониженные налоговые ставки. Налоговые ставки по налогу на прибыль организаций представлены в таблице 1.5.

Налоговые ставки по налогу на прибыль организаций

Величина ставки	Кем применяется	Основание
1	2	3
0%	Организации, которые ведут образовательную и медицинскую деятельность	п. 1.1 ст. 284 НК РФ
	Организации, осуществляющие социальное обслуживание граждан	п. 1.9 ст. 284 НК РФ
	Организации по доходам от реализации или иного выбытия долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций	п. 4.1 ст. 284 НК РФ
	Организации по доходам в виде дивидендов, если не менее 50% вклада (доли) организация-получатель дивидендов владеет непрерывно в течение не менее 365 календарных дней	пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ
13%	Российские организации по доходам, полученным в виде дивидендов (кроме случаев, когда дивиденды облагаются по ставке 0%)	пп. 2 п. 3 ст. 284
15%	Иностранные организации по доходам в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме с учетом особенностей, установленных ст. 275 НК РФ	пп. 3 п. 3 ст. 284
20%	В соответствии со статьей 284 НК РФ установлена для всех организаций	п. 1 ст. 284

Таким образом, на основании таблицы 1.5 можно сделать вывод, что в соответствии со статьей 284 НК РФ существуют ставки в размере 20%, 15%, 13%, 0% [26, стр. 75].

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации принято выделять три способа исчисления авансовых платежей по налогу на прибыль организаций:

1. Ежемесячные авансовые платежи, которые определяются исходя из фактически полученной прибыли. В данном случае сумма авансового платежа определяется исходя из ставки и фактически полученной прибыли.

В соответствии с п. 2 ст. 286 НК РФ перейти на данный способ исчисления налогоплательщик может в добровольном порядке.

2. Ежемесячные платежи, исчисленные исходя из прибыли предыдущего налогового периода. Большинство налогоплательщиков суммы авансовых платежей по налогу на прибыль организаций исчисляют данным

способом. Формирование порядка расчета ежемесячного авансового платежа представлено в таблице 1.6.

Таблица 1.6

Формирование порядка расчета ежемесячного авансового платежа

Период	Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащая уплате
1	2
1 квартал	Авансовый платеж, подлежащий уплате в последнем квартале предыдущего года.
2 квартал	1/3 * авансовый платеж первого квартала.
3 квартал	1/3 * (авансовый платеж первого полугодия – авансовый платеж первого квартала).
4 квартал	1/3 * (авансовый платеж по итогам девяти месяцев – авансовый платеж по итогам полугодия)

Таким образом, на основании таблицы 1.6 можно сделать вывод, что на величину авансового платежа, подлежащего уплате в данном отчетном периоде, влияет сумма авансового платежа, исчисленная за предыдущие периоды.

3. Квартальные авансовые платежи. Организации имеют право уплачивать только квартальные авансовые платежи в том случае, если они являются [39, стр. 48-51]:

- организациями, у которых за предшествующие четыре квартала доходы от реализации за каждый квартал не превысили в среднем 15 млн. руб.;
- бюджетными учреждениями, кроме музеев, концертных организаций, библиотек и театров;
- автономными учреждениями и др.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, отчетным периодом: квартал, полугодие и 9 месяцев. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей установлены ст. 287 НК РФ и представлены на рисунке 1.6.

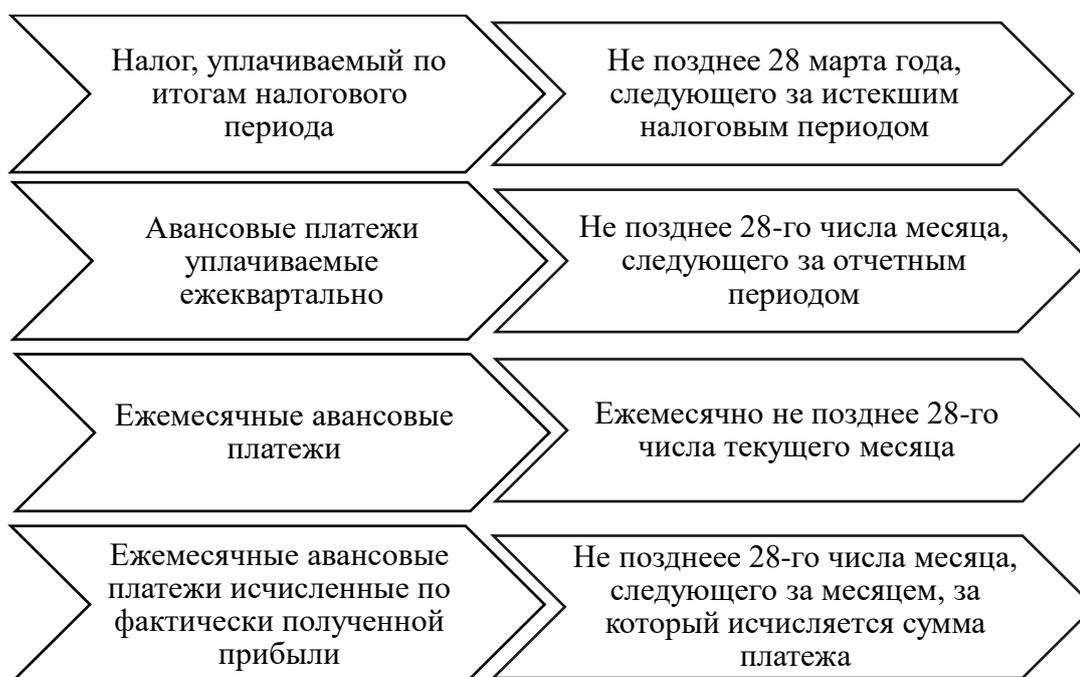


Рис. 1.6. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей

Вновь созданные организации уплачивают налог только по итогам квартала. После истечения квартала, в том случае если выручка не превысила 5 млн. руб. в месяц или 15 млн. руб. в квартал, налогоплательщик продолжает уплачивать только квартальные авансовые платежи [47, стр. 25-30].

В том случае если налогоплательщиком является иностранная организация, которая получает доход от источников в Российской Федерации, обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль возлагается на организацию, которая выплачивает доход указанному налогоплательщику.

В консолидированной группе налогоплательщиков сумма налога на прибыль организаций подлежащая уплате в бюджет определяется ответственным участником этой группы.

Статьями 288-288.3 НК РФ предусмотрены особенности исчисления налога на прибыль организаций. Уплата налога российскими организациями, которые имеют обособленные подразделения, регулируется статьей 288 НК РФ. Механизм порядка уплаты налога российскими организациями, которые имеют обособленные подразделения, представлен на рисунке 1.7.



Рис. 1.7. Механизм порядка уплаты налога российскими организациями, которые имеют обособленные подразделения

В соответствии со статьей 288.1 НК РФ исчисление и уплата налога на прибыль резидентами Калининградской области имеет свои особенности. Резиденты в отношении прибыли, которая получена от реализации инвестиционных проектов, при условии ведения отдельного учета доходов используют особый порядок уплаты налога [20, стр. 61].

Данные налогоплательщики в течение первых шести лет исчисляют налог по ставке 0%. В период с седьмого по двенадцатый календарный год ставка налога уменьшается на 50%.

В соответствии со статьей 288.2 НК РФ особый порядок исчисления налога на прибыль предусмотрен для участников региональных инвестиционных проектов. Пунктом 1.5 статьи 284 НК РФ для участников инвестиционных проектов предусмотрена нулевая ставка, в отношении налога перечисляемого в федеральный бюджет. В соответствии с п. 1 ст. 284 законами субъектов устанавливается пониженная налоговая ставка суммы налога перечисляемого в бюджет субъекта [21, стр. 89].

Данные льготы плательщики налога имеют право применять только в том случае, если доходы от реализации товаров произведенных в результате

участия в инвестиционном проекте составляют не менее 90% общего объема полученных доходов.

Все налогоплательщики по итогам налоговых и отчетных периодов обязаны предоставить в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые декларации.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сделать вывод, что процесс исчисления налога на прибыль организаций требует достаточного внимания, т.к. необходимо изучить большой объем информации, которая терпит значительные уточнения и изменения.

1.3. Роль налога на прибыль организаций в бюджетной системе Российской Федерации

С помощью налога на прибыль организаций государство эффективно воздействует на развитие экономики в стране. Так как существует связь между налогом и полученным налогоплательщиком доходом государство регулирует ставки, льготы и тем самым стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных регионах и в отдельных отраслях экономики [41, стр. 16-19].

Роль налога на прибыль организаций в бюджетной системе постоянно изменяется. После вступления в силу гл. 25 НК РФ налог на прибыль организаций являлся основным в доходах бюджета. В настоящее время налог на прибыль также остается бюджетобразующим налогом. Динамика поступлений налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации за 2014-2016 гг. представлена в таблице 1.7 [55].

Динамика поступлений налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютные отклонения (±)		Темп роста (%)	
				2015 к 2016	2016 к 2015	2015 к 2016	2016 к 2015
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Доходы, администрируемые налоговыми органами-всего (млрд. руб.)	12 670	13 788	14 483	1 118	695	108,8	105,0
в том числе:							
1.1. в федеральный бюджет (млрд. руб.)	6 214	6 880	6 929	666	49	110,7	100,7
1.2. в консолидированный бюджет субъектов (млрд. руб.)	6 456	6 908	7 554	452	646	107,0	109,4
2. Налог на прибыль организаций-всего (млрд. руб.)	2 373	2 598	2 770	225	172	109,5	106,6
в том числе:							
2.1. в федеральный бюджет (млрд. руб.)	411	491	491	80	0	119,5	100,0
2.2. в консолидированный бюджет субъектов (млрд. руб.)	1 962	2 107	2 279	145	172	107,4	108,2

Таким образом, на основании таблицы 1.7 можно сделать вывод, что всего в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 году поступило 13 788 млрд. руб., что на 9% больше чем в 2014 году. В 2016 году к 2015 годом также наблюдается положительная тенденция, доходы выросли на 5% и составили 14 483 млрд. руб.

Налог на прибыль организаций стабильно поступает в бюджетную систему Российской Федерации, каждый год поступления от данного налога растут. В 2015 году по сравнению с 2014 годом поступления выросли на 10%, а в 2016 году по сравнению с 2015 годом наблюдается не такое значительное увеличение налога - лишь на 7%.

Определим значение и роль налога на прибыль организаций в консолидированном бюджете Российской Федерации. Структура поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2014-2016 гг. представлена в таблице 1.8.

Таблица 1.8

Структура поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2014-2016 гг.

Показатель	Годы						Изменение	
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Доходы, администрируемые налоговыми органами	12 670	100,0	13 788	100,0	14 483	100,0	-	-
Налог на прибыль организаций	2 372	18,7	2 598	18,8	2 770	19,1	0,1	0,3
Налог на добавленную стоимость	2 181	17,2	2 448	17,8	2 657	18,3	0,5	0,6
Акцизы	998	7,9	1 015	7,4	1 294	8,9	-0,5	1,6
Налог на добычу полезных ископаемых	2 904	22,9	3 227	23,4	2 929	20,2	0,5	-3,2
Налог на доходы физических лиц	2 689	21,2	2 807	20,4	3 017	20,8	-0,9	0,5
Прочие доходы	1 526	12,0	1 693	12,3	1 816	12,5	0,2	0,3

На основании таблицы 1.8 можно сделать вывод, что в структуре доходов консолидированного бюджета налог на прибыль находится на третьем месте и составляет в 2014 году - 18,7% от суммы доходов, администрируемых налоговыми органами, в 2015 году - 18,8%, в 2016 году – 19,1%. Высокие поступления данного налога указывают на то, что большинство налогоплательщиков применяют общую систему налогообложения [22, стр. 97-101].

Вся сумма налога на добавленную стоимость поступает в федеральный бюджет, а налог на имущество физических лиц полностью в местный, в свою очередь налог на прибыль поступает сразу в два бюджета: в федеральный (2%)

и в бюджет субъектов (18%). То есть налог на прибыль организаций играет существенную роль в доходной части бюджетной системы [31, стр. 78-93].

В доходах федерального бюджета налог на прибыль играет не главную роль, однако его вклад достаточно значим. Налог на прибыль составляет около 6% от общего числа доходов, администрируемых налоговыми органами, остальную часть составляют следующие налоги: налог на добычу полезных ископаемых более 40%, налог на добавленную стоимость более 35%, акцизы более 7%. Более наглядно структура доходов федерального бюджета Российской Федерации представлена на рисунке 1.8.

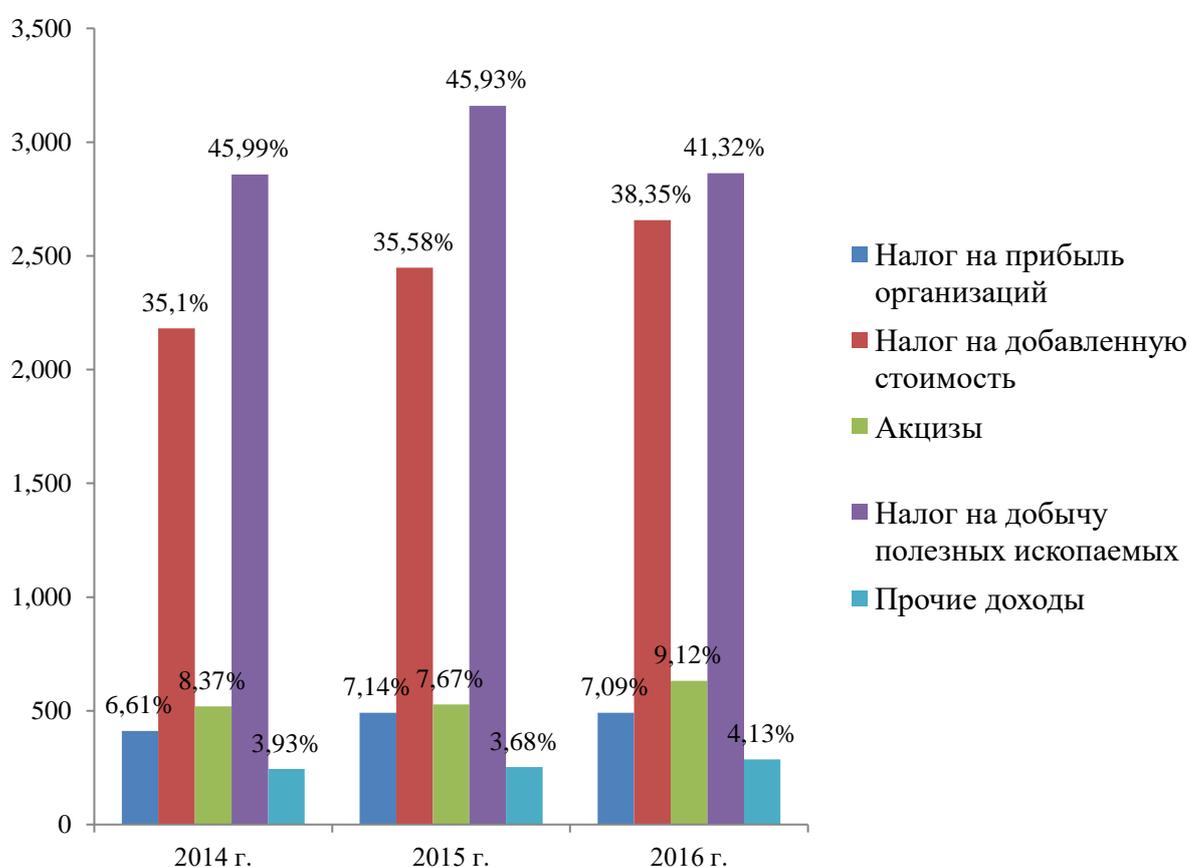


Рис. 1.8. Структура доходов федерального бюджета Российской Федерации за 2014 – 2016 гг.

Налог на прибыль оказывает не существенное влияние на формирование доходов федерального бюджета Российской Федерации. На это влияет тот фактор, что лишь 2% налога на прибыль поступает в федеральный бюджет.

Данный налог целесообразно рассматривать не только как налог за счет которого формируется федеральный бюджет, но и как один из основных источников формирования бюджетов субъектов [17, стр. 39].

В консолидированном бюджете субъектов налог на прибыль существенно влияет на формирование бюджета и уступает только НДФЛ на 11%. Доля других налогов в консолидированном бюджете субъектов незначительная. Структура доходов консолидированного бюджета субъектов Российской Федерации представлена на рисунке 1.9.

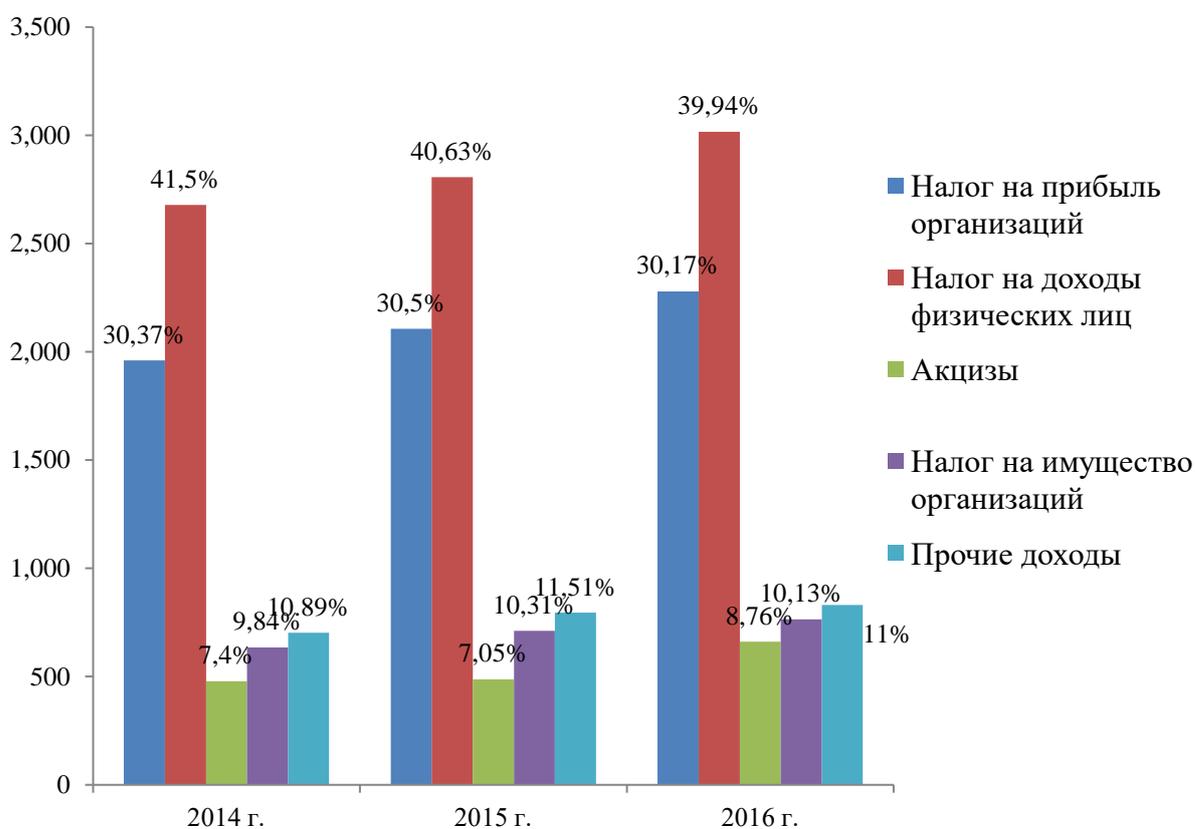


Рис. 1.9. Структура доходов консолидированного бюджета субъектов Российской Федерации

Таким образом, можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций является одним из основных источников доходов бюджетов субъектов Российской Федерации.

Структура налоговых доходов собираемых в Белгородской, Курской и Владимирской областях за 2016 год представлена в таблице 1.9.

Структура налоговых доходов собираемых в Белгородской, Курской и
Владимирской областях за 2016 год

Виды налогов	Белгородская область		Курская область		Владимирская область	
	%	Место в структуре	%	Место в структуре	%	Место в структуре
1	2	3	6	7	8	9
Налог на прибыль организаций	19,3	2	24,2	2	21,6	3
Налог на доходы физических лиц	32,4	1	29,0	1	28,0	2
Налог на добавленную стоимость	16,2	4	21,2	3	30,7	1
Налоги на имущество	17,6	3	12,8	4	10,8	4
Прочие налоги	14,6	5	12,8	5	8,8	5
Итого	100,0	-	100,0	-	100,0	-

На основании таблицы 1.9 можно сделать вывод, что налог на прибыль в Белгородской и Курской областях находится на втором месте и уступает только налогу на доходы физических лиц. Во Владимирской области налог на прибыль уступает НДС, НДФЛ и составляет 21,6% от общего объема доходов.

Таким образом, можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций играет большую роль в бюджетной системе Российской Федерации. Особенно это касается структуры поступлений в консолидированный бюджет субъектов, где налог на прибыль находится на 2 месте [27, стр. 74-80].

Можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций является значимым федеральным налогом, который выполняет в первую очередь фискальную и регулирующую роль. Государство воздействует на деятельность организаций путем регулирования отдельных элементов налога на прибыль. Традиционно сложилось, что к таким элементам относятся ставки и льготы. Фискальная функция налогов подтверждается тем, что они являются основным источником доходов бюджетной системы. Налог на прибыль в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации находится на третьем месте.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В ООО «М-АГРО» И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ

2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «М-АГРО»

Общество с ограниченной ответственностью «М-АГРО» (далее ООО «М-АГРО») создано согласно Гражданскому Кодексу Российской Федерации и Федеральному закону «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Полное наименование данной организации на русском языке: Общество с ограниченной ответственностью «М-АГРО», на английском языке: Limited liability company «M-AGRO». Сокращенное наименование на русском языке: ООО «М-АГРО», на английском языке LLC «M-AGRO».

Общество зарегистрировано 1 февраля 2013 года Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Белгороду. После регистрации ООО «М-АГРО» присвоены: ИНН 3123316835, КПП 312301001, ОГРН 1133123001956. Уставный капитал составляет 12 тыс. руб. и на момент регистрации оплачен полностью.

ООО «М-АГРО» находится по адресу: г. Белгород, улица Волчанская, дом 81, почтовый индекс 308006. Данная фирма снабжает сельскохозяйственные предприятия, фермеров и хозяйства качественной техникой, а также запасными частями к навесной и прицепной технике.

ООО «М-АГРО» создано с целью осуществления коммерческой деятельности для извлечения прибыли. В соответствии с п. 3.3 устава ООО «М-АГРО» основными видами деятельности общества являются (Приложение 1):

1. Оптовая и розничная торговля автомобильными деталями, узлами и принадлежностями.

2. Торговля автомобильными деталями, узлами и принадлежностями через агентов.

3. Производство машин, используемых в растениеводстве и производство разных машин специального назначения и их составных частей.

4. Предоставление различных видов услуг.

5. Прочие виды хозяйственной деятельности.

Данная организация является официальным представителем крупных заводов: Российской Федерации (АО «Белинксельмаш», ЗАО «Нива-АГРО»), Украины (ЛКМЗ, Велес-АГРО), Чехии (Sukov), Польши (Bomet, Wirax, AGRO-MAX), Турции (AGROLEAD), Испании (Bellota), Италии (Bianchi) и др.

Общество ведет свою деятельность не только на территории г. Белгорода, но и в других городах Российской Федерации путем образования обособленных подразделений, что обусловлено Уставом организации. Перечень обособленных подразделений и доля прибыли при определении налога на прибыль за 2016 год представлена на рисунке 2.1

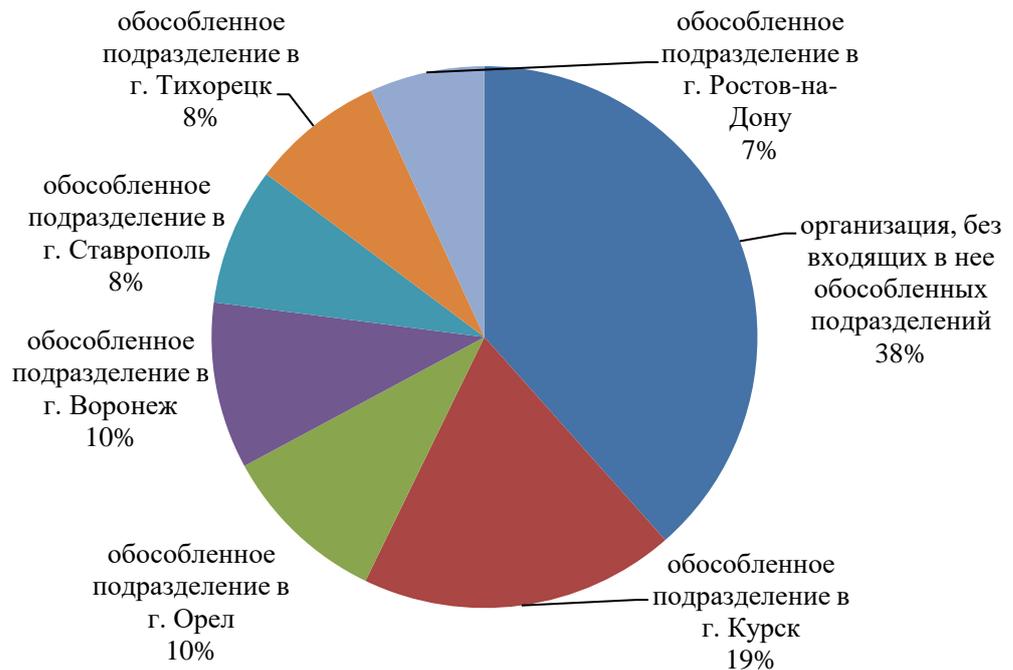


Рис. 2.1. Обособленные подразделения и их доля прибыли

Доля прибыли по каждому обособленному подразделению определяется, как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной

численности работников и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества подразделения [40, стр. 56-59].

Анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности представлен в таблице 2.1 (Приложения 2,3,4).

Таблица 2.1

Основные экономические показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «М-АГРО» за 2014-2016 гг.

Наименование показателей	2014г.	2015г.	2016г.	Абсолютные отклонения (±)		Относительные отклонения (%)	
				2015 к 2014	2016 к 2015	2015 к 2014	2016 к 2015
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Выручка от реализации, тыс. руб.	432 047	584 237	757 968	152 190	173 731	35,23	29,74
2. Себестоимость продаж, тыс. руб.	426 467	570 022	689 731	143 555	119 709	33,66	21,00
3. Чистая прибыль, тыс. руб.	3 646	7 407	32 549	3 761	25 142	103,15	339,44
4. Стоимость основных средств на конец года, тыс. руб.	-	1 818	1 721	1 818	-97	-	-5,34
5. Сумма дебиторской задолженности на конец года, тыс. руб.	133 821	305 118	145 650	171 297	-159 468	128,00	-52,26
6. Сумма кредиторской задолженности на конец года, тыс. руб.	137 284	327 182	185 072	189 898	-142 110	138,32	-43,43
7. Сумма активов баланса на конец года, тыс. руб.	205 286	434 801	327 754	229 515	-107 047	111,80	-24,62
8. Среднесписочная численность, чел.	38	40	45	2	5	5,26	12,50
9. Производительность труда, тыс. руб.	11 370	14 606	16 844	3 236	2 238	28,46	15,32
10. Фондоотдача, тыс. руб.	-	321	440	321	119	-	37,05
12. Чистая рентабельность продаж, %	0,84	1,27	4,29	0,42	3,03	-	-
13. Рентабельность активов, %	1,78	1,70	9,93	-0,07	8,23	-	-

На основании таблицы 2.1 можно сделать следующие выводы. Во-первых, выручка от реализации каждый год растет, в 2015 году по сравнению с 2014 годом выручка выросла на 35,2%, в 2016 году по сравнению с 2015 годом на 29,7%. Стабильное увеличение свидетельствует об эффективной деятельности ООО «М-АГРО».

При анализе себестоимости продаж наблюдается увеличение данного показателя. По данным таблицы, в 2015 году по сравнению с 2014 годом себестоимость продаж выросла на 33,7%, в 2016 году к 2015 году на 21%. Это обусловлено увеличением различных расходов (например, удорожание услуг связи, увеличение транспортных расходов, повышение заработной платы).

Основным показателем на основании, которого можно оценить эффективность деятельности организации является чистая прибыль. За три анализируемых периода наблюдается увеличение чистой прибыли и данный факт, безусловно, является положительным, поскольку увеличение данного показателя свидетельствует о рациональном функционировании организации и это позволит вкладывать больше средств в развитие организации тем самым увеличится ее собственный капитал.

В 2014 году на балансе организации ООО «М-АГРО» не числились основные средства. Далее основные средства приобретаются для расширения деятельности компании. В 2015 году стоимость основных средств составила - 1 818 тыс. руб., в 2016 году - 1 721 тыс. руб., т.е. наблюдается незначительное уменьшение.

В 2015 году по сравнению к 2014 году наблюдается увеличение дебиторской задолженности на 128%, т. е. увеличивается объем реализации продукции с отсрочкой платежа, данная ситуация может возникнуть из-за ослабления финансового положения клиентов. В 2016 году по сравнению с 2015 годом дебиторская задолженность уменьшается на 52,3%.

Такая же тенденция наблюдается при анализе кредиторской задолженности. В 2015 году к 2014 году наблюдается увеличение на 138,3%, в 2016 году к 2015 году наблюдается уменьшение на 43,4%.

Сумма активов баланса в 2015 году к 2014 году увеличилась на 111,8% и составила 434 801 тыс. руб., однако в 2016 году к 2015 году наблюдается уменьшение на 24,6% или на 107 047 тыс. руб.

Увеличение численности работников свидетельствует о развитии организации и о расширении деятельности, т. к. ООО «М-АГРО» образовалось совсем недавно, численность работников за три года увеличилась на 7 человек.

Рост численности работников и увеличение чистой прибыли указывает на рост производительности труда. Особенное увеличение данного показателя наблюдается в 2014 году (на 3 236 тыс. руб.), т.к. выручка увеличилась более чем на 100%, а численность работников только на 2 человека. В 2016 году к 2015 году производительность труда увеличилась на 2 238 тыс. руб.

Необходимо также оценить эффективность использования основных средств, т.е. фондоотдачу. За три года выручка от реализации превышает стоимость основных средств, что подтверждается показателями фондоотдачи и говорит об эффективности использования основных средств. В 2016 году к 2015 году фондоотдача увеличилась на 37,1%.

Коэффициент чистой рентабельности продаж, чаще используется для организаций с небольшим объемом основных средств [53, стр. 71]. В 2014 году рентабельность продаж составила – 0,84%, в 2015 году – 1,27%, в 2016 году – 4,29%. Увеличение рентабельности связано с увеличением чистой прибыли и говорит об увеличении эффективности работы предприятия.

Коэффициент рентабельности активов показывает, сколько денежных средств приходится на единицу собственных активов [28, стр. 13]. В 2014 году – 1,78%, в 2015 году – 1,70%, в 2016 году – 9,93%, т.е. эффективность деятельности организации в целом повысилась.

На рисунке 2.2 отражена динамика текущей ликвидности ООО «М-АГРО» за 2014-2016 гг.

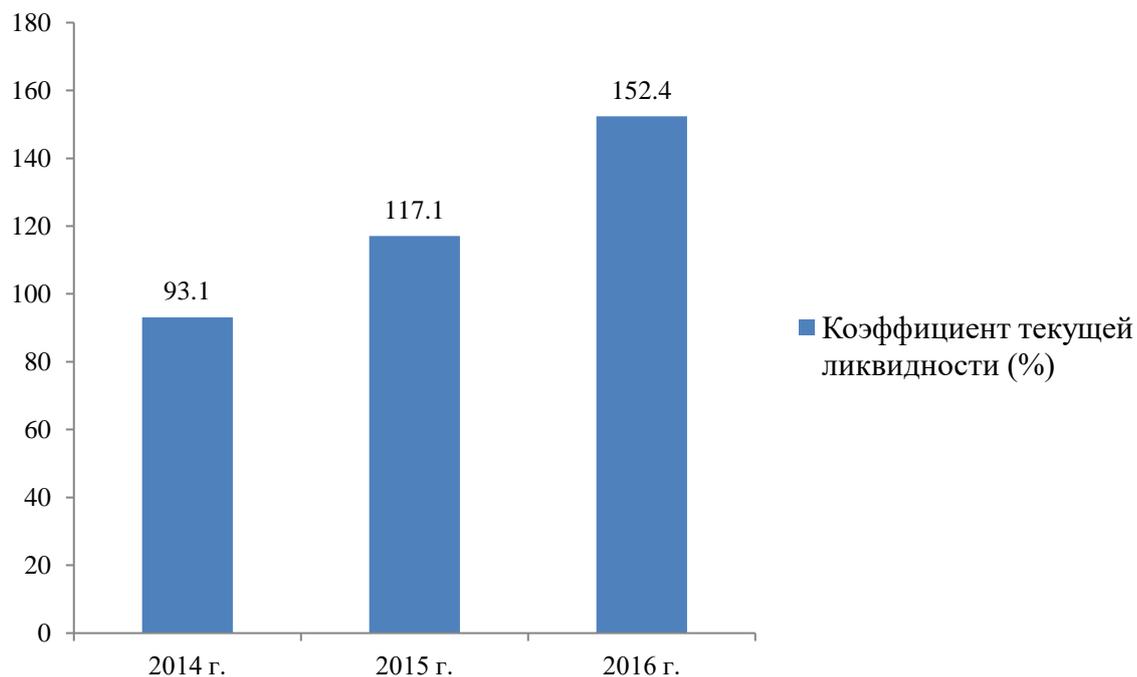


Рис. 2.2. Динамика текущей ликвидности ООО «М-АГРО» за 2014-2016 гг.

Таким образом, на основании таблица 2.2 можно сделать вывод, что в 2014 году показатель текущей ликвидности составил 93,1%, в 2015 году – 117,1%, в 2016 году-152,4%, т.е. наблюдается постепенное увеличение. Коэффициент текущей ликвидности показывает насколько компания способна погашать текущие обязательства только за счет оборотных активов. В ООО «М-АГРО» текущая ликвидность менее нормы (норма-200%), следовательно, в организации существуют трудности в покрытии текущих обязательств.

При расчете коэффициент финансовой независимости показывал бы, достаточно ли у компании собственных денежных средств [43, стр. 52]. Данный показатель должен быть не менее 50%. В ООО «М-АГРО» в 2014 году данный показатель отрицательный. В 2015 и в 2016 году данный показатель был бы 1,7% и 17,2% соответственно, что менее 50%, следовательно, в организации

собственного капитала не велика, т.е. в организации заемного капитала больше, чем собственного и организация финансово зависима.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными активами указывает, способно ли предприятие осуществлять финансовую деятельность только за счет собственных средств. Норма данного коэффициента не менее 10%. Если бы рассчитать коэффициент финансовой обеспеченности собственными оборотными активами, то в 2014 г. и 2015 г. данный показатель был бы менее нормы, следовательно, в организации не достаточно собственных оборотных средств. В 2016 году данный показатель составил бы 16,7%, т.е. в организации в 2016 году высокая финансовая устойчивость и достаточно собственного капитала.

Структура налоговых платежей уплачиваемых ООО «М-АГРО» представлена в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Структура налоговых платежей уплачиваемых ООО «М-АГРО»
за 2014-2106 гг.

Налоги	годы						Изменение	
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	%	%
Налог на добавленную стоимость	4 088	73,20	5 958	75,46	8 171	73,99	2,26	-1,46
Налог на прибыль организация	1 185	21,20	1 482	18,76	2 296	20,78	-2,44	2,03
Налог на доходы физических лиц	297	5,32	434	5,50	548	4,96	0,18	-,053
Транспортный налог	16	0,29	23	0,29	29	0,26	0,00	-0,03
Итого	5 585	100,00	7 896	100,00	11 043	100,00	0,00	0,00

На основании таблицы 2.2 можно сделать следующие выводы, что в трех исследуемых периодах самая большая сумма налога уплачена по налогу на добавленную стоимость и ставила 73%-75% от общей суммы всех налогов. Наименьшая сумма была уплачена по транспортному налогу и составила 0,26%

- 0,29% от общей суммы. Сумма налога на прибыль от всей суммы налоговых платежей составила 18%-21%.

Таким образом, динамику развития основных показателей ООО «М-АГРО» можно назвать стабильной. За три анализируемых года наблюдается увеличение рентабельности активов, фондоотдачи, производительности труда, чистой рентабельности. Это свидетельствует об успешной деятельности компании и востребованности предлагаемых товаров на рынке. Однако организация зависима от внешних источников и в организации существуют трудности в покрытии текущих обязательств.

2.2. Анализ налога на прибыль организаций в ООО «М-АГРО»

Исчисление и уплата налога на прибыль организаций в ООО «М-АГРО» осуществляется бухгалтерской службой. При исчислении данного налога бухгалтер руководствуется положениями 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации

Организация применяет общую систему налогообложения, следовательно, не освобождается от уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость и налога на имущество организаций.

Доходы и расходы определяются по методу начисления, т. е. учет доходов и расходов не связан с фактическим движением денежных средств [16, стр. 59].

В целом все доходы и расходы классифицируются в соответствии с требованиями 25 главы НК РФ. В соответствии со статьями 249, 250, 251 НК РФ доходы делятся на следующие группы: доходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные доходы и доходы, которые не учитываются при определении налогооблагаемой базы.

На основании данных, которые содержатся в декларациях по налогу на прибыль (Приложение 5, 6, 7) построена таблица 2.3, в которой отражены доходы ООО «М-АГРО» за 2014-2016 гг.

Таблица 2.3

Анализ доходов ООО «М-АГРО» за 2014-2015 гг.

тыс. руб.

Показатель	2014 г.	2015г.	2016 г.	Абсолютные отклонения (±)		Относительные отклонения (%)	
				2015 к 2014	2016 к 2015	2015 к 2014	2016 к 2015
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Доходы, связанные с реализацией	432 047	584 237	759 129	152 190	174 892	35,23	29,94
в т. ч. выручка от реализации покупных товаров	432 047	584 237	759 129	152 190	174 892	35,23	29,94
2.Внереализационные доходы	9 570	58 679	-	49 109	-	513,16	-
3. Итого	441 617	642 916	759 129	201 299	116 213	45,58	18,08

На основании таблицы 2.3 можно сделать выводы, что доходы организации каждый год растут, в 2015 году к 2014 году доходы увеличились на 46%, в 2016 году к 2015 году на 18%. В первую очередь это связано с увеличением объема реализации, а также с изменением структуры продаваемой продукции с большей ценой продажи. На данный показатель также повлияли штрафы и неустойки, полученные за нарушение условий договора.

В организации более 90% занимают доходы, связанные с реализацией. В свою очередь 100% доходов от реализации занимают доходы, полученные от реализации покупных товаров. В 2015 году к 2014 году данный показатель увеличился на 35%, в 2016 году к 2015 году на 30%. Внереализационные доходы значительно увеличились в 2015 году к 2014 году на 513% и составили 58 679 тыс. руб., однако в 2016 году данных доходов не поступило.

На основании деклараций по налогу на прибыль (Приложения 5, 6, 7) построена таблица 2.4 в которой отражены расходы ООО «М-АГРО».

Анализ расходов ООО «М-АГРО» за 2014-2016 гг.

тыс. руб.

Показатель	2014	2015	2016	Абсолютные отклонения (±)		Относительные отклонения (%)	
				2015 к 2014	2016 к 2015	2015 к 2014	2016 к 2015
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Прямые расходы налогоплательщиков осуществляющих торговлю	424 446	547 427	717 989	122 981	170 562	28,97	31,16
в т. ч. стоимость реализованных покупных товаров	364 518	468 374	689 731	103 856	221 357	28,49	47,26
2. Косвенные расходы-всего	2 020	88 081	29 662	86 061	-58 419	4260,45	-66,32
в т. ч. суммы налогов и сборов	686	997	1 275	311	278	45,34	27,88
Итого	426 466	635 508	747 651	209 042	112 143	49,02	17,65

Проанализировав таблицу 2.4, можно сделать вывод, что в 2015 году к 2014 году наблюдается увеличение на 49%, в 2016 году к 2015 году на 18%. Причиной роста расходов организации является увеличение объема закупаемой продукции для перепродажи, рост заработной платы сотрудников и увеличение работников, а также увеличение налоговых платежей.

В организации 85%-100% расходов занимают прямые расходы. В 2015 году к 2014 году прямые расходы увеличились на 29%, в 2016 году к 2015 году также наблюдается увеличение на 31%.

В состав прямых расходов входит стоимость реализованных покупных товаров, доля этого вида расходов от общей суммы прямых расходов составляет 80%-95%. В 2015 году данный вид расходов увеличился на 28%, в 2016 году к 2015 году наблюдается более значительное увеличение на 47%.

Косвенные расходы в 2015 году к 2014 году увеличились на 4260%, а в 2016 году к 2015 году наблюдается уменьшение данного показателя на 66%. В состав косвенных расходов входит сумма налогов и сборов, за три года наблюдается положительная тенденция. В 2015 году по сравнению с 2014 годом сумма налогов и сборов увеличилась на 45%, в 2016 году к 2015 году на 28%.

На рисунке 2.3 представлена динамика налоговых платежей по налогу на прибыль за 2014-2016 гг.

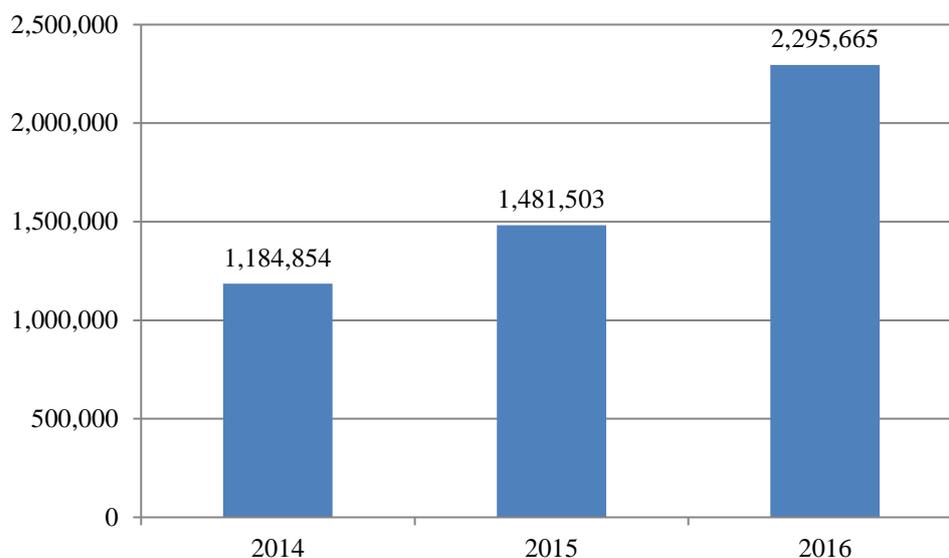


Рис. 2.3. Динамика налоговых платежей по налогу на прибыль организаций в ООО «М-АГРО» за 2014- 2016 гг.

На основании рисунка 2.3 можно сделать вывод, что сумма исчисленного и уплаченного налога на прибыль организаций каждый год растет. В 2015 году в сравнении с 2014 годом исчисленная сумма налога на прибыль увеличилась на 296 тыс. руб., в 2016 году к 2015 году на 814 тыс. руб.

В целом по расчетам с бюджетом организация сработала положительно: не имеет просроченных задолженностей по окончанию отчетного периода и соответственно не имеет налоговых взысканий, пеней, штрафов и т.п. Налог на прибыль организаций уплачен в соответствии с установленными сроками [24, стр. 74].

Рассмотрим более подробно порядок исчисления налога на прибыль организаций за 2016 год. ООО «М-АГРО» уплачивает авансовые платежи ежемесячно и исчисляет их исходя из прибыли полученной в предыдущем налоговом периоде. Расчеты налога на прибыль организаций за отчетные периоды 2016 года представлены в приложении 8, данные получены на

основании деклараций по налогу на прибыль за 1 квартал, полугодие и 9 месяцев (Приложения 9, 10, 11).

Рассмотрим более подробно порядок исчисления суммы налога на прибыль организаций за 1 квартал 2016 года. Общество с ограниченной ответственностью «М-АГРО» за 1 квартал 2016 года в результате деятельности получило:

1. Доходы от реализации - 171 097 тыс. руб.
2. Расходы, связанные с реализацией - 169 217 тыс. руб.

Налоговая база по налогу составила 1 880 тыс. руб. (171 097-169 217).

Исчислено налога на прибыль за 1 квартал 376 тыс. руб. в том числе:

- в федеральный бюджет 38 тыс. руб. ($1\,880 \cdot 2\%$);
- в бюджет субъекта 338 тыс. руб. ($1\,880 \cdot 18\%$).

Сумма исчисленных авансовых платежей определяется на основании строки 320 листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев предыдущего года.

Сумма авансовых платежей всего 248 тыс. руб. в том числе:

- в федеральный бюджет 25 тыс. руб.;
- в бюджет субъекта 223 тыс. руб.

Таким образом, сумма налога к доплате по итогам 1 квартала 2016 года составила 128 тыс. руб. (376-248), из них:

- в федеральный бюджет 13 тыс. руб. (38-25);
- в бюджет субъекта 115 тыс. руб. (338-223).

ООО «М-АГРО» имеет ряд обособленных подразделений, следовательно, авансовые платежи и налог, подлежащие зачислению в бюджет субъектов, уплачиваются как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

Рассчитаем сумму налога по организации без входящих в нее обособленных подразделений.

Доля налоговой базы составила 34,56%, следовательно, налоговая база, исходя из доли - 650 тыс. руб. ($1\ 880 * 34,56\%$).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет субъекта 117 тыс. руб. ($650 * 18\%$). Аналогично сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет субъекта, определяется по обособленным подразделениям.

Также организация в течение квартала уплачивала ежемесячные авансовые платежи. В налоговой декларации за 1 квартал сумма ежемесячных авансовых платежей (стр.290 листа 02) равна сумме исчисленного налога (строка 180 листа 02), т.е. равна 376 тыс. руб., в том числе в федеральный бюджет – 38 тыс. руб., в бюджет субъекта – 338 тыс. руб.

Сумма ежемесячного авансового платежа в федеральный бюджет составила 13 тыс. руб. ($1/3 * 38$). Ежемесячный авансовый платеж в бюджет субъектов определяется исходя из доли налоговой базы и составил 117 ($338 * 34,56\%$). Следовательно, головная организация ежемесячно уплачивает в бюджет субъекта 39 тыс. руб. ($1/3 * 117$).

При расчете налога на прибыль необходимо правильно определить суммы авансовых платежей (строка 210 листа 02 декларации). В первом квартале текущего года сумма авансовых платежей соответствует сумме указанной в строке 320 листа 02 (сумма ежемесячных авансовых платежей подлежащих уплате в 1 квартале следующего периода) декларации за девять месяцев предыдущего года. Сумма авансовых платежей за полугодие, девять месяцев и год соответствует сумм строки 180 и 290 листа 02 декларации предыдущего отчетного периода.

Общая сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащая уплате в следующем квартале (строка 290 листа 02) определяется как разница между показателями строк 180 листа 02 за текущий и предыдущий отчетный период. При заполнении декларации за первый квартал в данной строке ставится показатель строки 180 листа 02 этой же декларации. В годовой декларации данный показатель не указывается.

Таким образом, можно сделать вывод, что за три анализируемых периода наблюдается увеличение налоговой базы, а, следовательно, и уплачиваемой суммы налога на прибыль в ООО «М-АГРО». Это свидетельствует о стабильном финансовом положении организации. Организация имеет несколько обособленных подразделений, следовательно, необходимо заплатить налог, зачисляемый в бюджет субъектов по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

2.3. Арбитражная практика порядка исчисления налога на прибыль организаций

На основании главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации очень часто возникают спорные вопросы между налоговыми органами и налогоплательщиками по механизму исчисления и уплаты налога на прибыль организаций [18, стр. 35-40].

Рассмотрим наиболее часто встречающиеся ситуации по налогу на прибыль за 2014-2016 гг.

1. Большинство спорных вопросов касаются возможности включения ряда расходов в налоговую базу при исчислении налога на прибыль организаций. Налоговые органы в результате проведения проверок не признают правомерным включение ряда затрат в расходы и доначисляют налог, а налогоплательщики в свою очередь оспаривают данные решения в Арбитражном суде [13, стр. 56].

Например, организация выплатила работнику пособие в размере 300 тыс. руб. в связи с выходом на пенсию и отнесла эту сумму в расходы при исчислении налога на прибыль. ИФНС России посчитала такое действие не правомерным и исключила данную сумму.

По решению суда организация данный спор проиграла и уплатила доначисленную сумму. В соответствии со статьей 282 НК РФ расходами признаются только те затраты, которые являются экономически оправданными,

т. е. они направлены на получение доходов. В соответствии с п. 25 статьи 270 НК РФ не учитываются расходы в виде единовременных пособий ветеранам труда, которые выходят на пенсию и надбавки к пенсиям.

На основании данных положений суд признал, что действие организации по включению пособия в расходы является неправомерным, т.к. данная выплата аналогична расходам, прописанным в статье 270 НК РФ [8].

Рассмотрим другой пример. Организация отправила своих работников в служебную командировку и учла сумму расходов на проживание в гостинице в составе прочих расходов основываясь на пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ.

В результате выездной налоговой проверки налоговый орган исключил эти расходы, потому что они не были подтверждены должным образом. Налоговый инспектор установил, что гостиница в ЕГРЮЛ или ЕГРИП не числится и на учете в налоговых органах не состоит. Документы, выданные организацией с несуществующим ИНН не подтверждают расходы. В соответствии с пунктом 1. статьи 252 НК РФ такие расходы при исчислении налога на прибыль не учитываются. При этом налоговые органы не отрицают тот факт, что расходы экономически оправданы.

Организация для подтверждения обоснованности применения пп.12 п. 1 ст. 264 НК РФ предоставила в налоговые органы документы подтверждающие направление работников в командировку и документы с подписью работников гостиницы и печатью, которые подтверждают внесение работниками денежных средств в кассу гостиницы.

Исходя из обычаев делового оборота ИНН, наименование и адрес контрагента становится известно только после получения первичных документов, т.е. работники организации не имели возможности заблаговременно проверить контрагента.

В свою очередь налоговые органы не доказали, что налогоплательщик сознательно выбрал несуществующую гостиницу или что оказанные услуги фактически не производились.

В результате суд первой инстанции, а в дальнейшем суды апелляционной и кассационной инстанции признали действия налоговых органов незаконными, т. к. налогоплательщик представил все необходимые документы, а выявлять лиц, которые осуществляют деятельность без постановки на учет в налоговых органах, обязаны налоговые работники [11].

Возникают ситуации, когда происходят споры касающиеся порядка отнесения расходов к прямым или косвенным. Например, организация занимается добычей щебня, для этого использует экскаватор и автосамосвал. Расходы на горюче-смазочные материалы и электроэнергию организация относит в состав косвенных расходов. Налоговые органы установили, что организация неправильно распределила расходы между прямыми и косвенными.

Изучив учетную политику организации, Арбитражный суд Дальневосточного округа пришел к выводу, что у инспекции нет основания для перерасчета налога на прибыль. Организация в учетной политике, установила закрытый перечень прямых расходов, затраты на электроэнергию и горюче-смазочные материалы туда не выходят, следовательно относятся к прямым [9].

2. Налогоплательщики при осуществлении различных работ должны тщательно проанализировать характер работы, а также правильно описать работу в документах, т. к. налоговые органы в зависимости от разных обстоятельств могут по-разному классифицировать проведенную работу [33, стр. 55-61].

Например, организация составляет дефектную ведомость, согласно которой разрушена изоляция кабельной продукции экскаватора и установлен износ шкафов управления в связи с длительным периодом эксплуатации. Далее проведен ремонт всех неисправностей все затраты списаны в расходы единовременно. ИФНС России признала данное действие неправомерным, поскольку эти работы являются модернизацией и должны списываться через амортизацию.

В соответствии со статьей 257 НК РФ отличительной чертой модернизации является последующее техническое изменение, которое приводит к повышению производительности. Замена старых деталей эскалатора на новые не привела к повышению производительности основного средства.

В том случае, если целью работы является устранение ранее возникшей поломки, то такие работы относятся к ремонту и уменьшают налогооблагаемую базу. Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в данной ситуации поддержал компанию [7].

Рассмотрим другой пример. Организация провела в арендуемом помещении следующие строительные работы: установка щита, монтаж системы пожарной сигнализации подвесного потолка, фасадных элементов подоконника и др. По результатам отчетного периода данные затраты были списаны в расходы единовременно и тем самым уменьшили налог на прибыль. После проведенной налоговыми органами выездной налоговой проверки было установлено, что данные работы связаны с достройкой, следовательно, организация не имела права их списывать единовременно.

Суды трех инстанций признали действия налоговых органов правомерными, основываясь на то, что данные расходы увеличивают стоимость основных средств, следовательно, связаны с достройкой (дооборудованием).

Арбитражная практика по данному вопросу складывается довольно противоречиво. Например, Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа было принято решение в пользу налогоплательщика. В данном случае организация провела ремонт пожарной сигнализации и отнесла затраты в расходы, как и в предыдущей ситуации налоговые органы доначислили налог. Арбитражный суд, изучив подробно документы, которые подтверждают затраты налогоплательщика пришел к выводу, что основным средством является здание целиком, а не пожарная сигнализация, а также, что в результате произведенных работ в отношении сигнализации не улучшилось

функциональное состояние здания и не улучшились первоначальные нормативные показатели, т.е. данные работы не относятся к достройке.

3. Довольно часто споры, касаются исчисления, удержания и перечисления налога налоговыми агентами, с доходов, полученных иностранными компаниями стран с которыми Российская Федерация заключила соглашение об избежании двойного налогообложения.

Например, иностранная компания получила дивиденды от компании, находящейся на территории России. По мнению Российской компании в этой ситуации налог на прибыль с дивидендов она удерживать не должна, т.к. возможно это сделала иностранная компания. Налоговые органы не согласились с данным решением и исчислили налог с дивидендов.

Арбитражный суд Московского округа согласился с решением налоговых органов. В соответствии со статьей 7 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Польша от 22.05.1992 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» дивиденды, выплаченные компанией, облагаются по ставке не более 10%, т.е. налогоплательщик должен выполнить обязанности налогового агента [10].

4. Большое количество судебных разбирательств связано с получением доходов. Налогоплательщики занижают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль путем отнесения части дохода к доходам, которые не облагаются налогом на прибыль.

Например, в ходе выездной налоговой проверки, было выявлено, что налогоплательщик не отразил в составе доходов сумму, полученную из городского бюджета на покрытие убытков. Налоговым органом было принято решение доначислить налог на прибыль.

Однако налогоплательщик с данным решением не согласился, обосновывая это тем, что средства получены в качестве целевых поступлений и не включаются в доходы организации.

Суд первой инстанции, пришел к выводу, что организация получила средства на покрытие убытков от реализации услуг по перевозке пассажиров по регулируемым тарифам, следовательно, эта сумма не является целевым поступлением [23, стр. 39].

Апелляционный суд согласился с данным решением. Основываясь на статью 251 НК РФ суд установил, что к доходам, которые не учитываются при определении налоговой базы относятся доходы полученные налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. Но средства, которые получил налогоплательщик невозможно отнести к данной категории, т.к. данные средства не подлежат отдельному учету и не предназначены для расходования на строго определенные цели, а могут быть потрачены налогоплательщиком налога по своему усмотрению.

Таким образом, можно сделать вывод, что часто между налогоплательщиком и налоговым органом возникают разногласия по вопросам применения налогового законодательства. Налогоплательщики оспаривают решения налоговых органов в арбитражных судах. Как правило, арбитражная практика показывает, что каждый случай индивидуален и имеет собственные процессуальные требования.

2.4. Пути совершенствования налога на прибыль организаций в Российской Федерации

Налог на прибыль организаций из года в год видоизменяют и вносят корректировки. Рассмотрим перспективы развития налога на прибыль организаций.

В настоящее время в развитых странах прослеживается следующая тенденция: ставки прямых налогов снижаются, при этом ставки косвенных налогов увеличиваются. Это изменение повлияло на развитие экономики в ряде стран [14, стр. 21].

В Российской Федерации так же рассматриваются варианты изменения ставок, в настоящее время этот вопрос остается открытым и подвержен многочисленным спорам. Центр стратегических разработок предлагает уменьшить ставку по налогу на прибыль организаций до 15%, но увеличить налог на добавленную стоимость до 20%.

В последние годы вносятся многочисленные поправки в налоговые льготы и освобождения от уплаты налога на прибыль организаций. Правительством Российской Федерации рассматривается вопрос о введении инвестиционной льготы для всех организаций. Данная льгота будет предоставляться организациям, которые инвестируют в современное производство, например, если полученные организацией денежные средства расходуются на приобретение высокотехнологичного оборудования. Такие организации будут облагать полученную прибыль по ставке 5%.

Совет Федерации разрабатывает законопроект, который предусматривает уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций на расходы связанные с приобретением организацией путевок своим сотрудникам, при условии, что путевки приобретаются в санатории находящемся на территории Российской Федерации. По мнению экспертов это вызовет приток денег, которые будут направлены на развитие курортных городов, а организации в свою очередь смогут уменьшить уплачиваемые суммы по налогу на прибыль организаций.

В перспективе развития налога на прибыль предлагается повысить эффективность применения бизнесом налоговых льгот. Торгово-промышленная палата предложила не облагать налогом на прибыль организаций доходы, полученные от реализации имущества должника при процедуре банкротства. В связи с принятием данной льготы увеличится сумма для удовлетворения требований различных кредиторов.

Изменение порядка налогообложения прибыли сопровождается желанием налогоплательщиков оптимизировать платежи по налогу на прибыль организаций.

Оптимизация налога на прибыль организаций - комплекс последовательных целенаправленных мероприятий, с помощью которых происходит уменьшение налоговых платежей [50, стр. 61].

Рассмотрим возможные способы оптимизации налога на прибыль организаций в ООО «М-АГРО»:

1 способ. Создание компании с льготным режимом налогообложения для переноса налогооблагаемой базы. Если часть прибыли будет переведена на счета фирмы с льготным режимом налогообложения, то это позволит снизить налоги в рамках двух компаний [35, стр. 84].

В Российской Федерации к «субъектам льготного налогообложения» можно отнести:

- организации, которые зарегистрированы в регионах с пониженной ставкой налога на прибыль зачисляемой в бюджет субъекта;
- организации, которые применяют специальный режим налогообложения;
- индивидуальных предпринимателей и др.

Пример. Существует две организации, одна работает на общей системе налогообложения, вторая на упрощенной системе налогообложения.

1. Первая организация реализует прицепной опрыскиватель непосредственно покупателю по цене 600 тыс. руб. (с НДС) за 1 шт.

2. Организация продает прицепной опрыскиватель сначала второй организации по цене 400 тыс. руб. (с НДС) за шт., в свою очередь вторая организация реализует опрыскиватель покупателю за 600 тыс. руб. (без НДС).

Себестоимость одного прицепного опрыскивателя составила 300 тыс. руб.

Расчет налога на прибыль организаций по каждому варианту представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5

Расчет налога на прибыль

Показатель	1 вариант	2 вариант	
	1 организация	1 организация	2 организация
1	2	3	4
Выручка	600	400	600
НДС	92	61	-
Выручка без НДС	508	339	600
Затраты	300	300	400
Прибыль	208	39	200
Налог на прибыль организаций	42	8	-
УСН (ставка 15%)	-	-	30

Таким образом, на основании таблицы 2.5, можно сделать вывод, что общая сумма платежей в двух фирмах составит 38 тыс. руб., это на 4 тыс. руб. меньше чем в первом варианте.

В том случае если налоговые органы докажут, что данная компания создана лишь для уклонения от уплаты налогов, то налог на прибыль будет пересчитан и будут начислены пени и штрафы. Чтобы исключить негативные последствия необходимо соблюдать ряд условий [19, стр. 62]:

- у двух фирм должны быть разные и независимые учредители и руководители;
- компании, должны вести хозяйственную деятельность и быть территориально обособленной;
- реализация продукции между компаниями должна осуществляться по рыночным ценам.

2 способ. Создание резервов. С целью налоговой оптимизации было бы полезно создавать резерв по сомнительным долгам. Порядок отнесения задолженности к сомнительному долгу прописан в статье 266 НК РФ. Сомнительным долгом признается задолженность, которая не погашена в срок и не обеспечена поручительством или банковской гарантией [29, стр. 83].

Пример. В результате инвентаризации организация выявила дебиторскую задолженность:

- со сроком возникновения 93 дня – 350 тыс. руб.;
- со сроком возникновения 47 дней – 400 тыс. руб.;
- со сроком возникновения 13 дней – 100 тыс. руб.

Выручка за полугодие составила 4 500 тыс. руб.

Выручка за предыдущий налоговый период составила 8 000 тыс. руб.

Сумма создаваемого резерва составила 550 тыс. руб. $(350+400*50\%)$.

Для определения предельной суммы резерва организация должна выбрать максимальную величину:

- 450 тыс. руб. $(4\,500 * 10\%)$;
- 800 тыс. руб. $(8\,000 * 10\%)$.

Поскольку 800 тыс. руб. больше 450 тыс. руб., величина резерва не должна превышать 800 тыс. руб.

Так как сумма создаваемого резерва меньше предельной суммы отчислений в резерв организация имеет право включить 550 тыс. руб. в состав внереализационных расходов.

Данный способ позволяет ежеквартально уменьшать налогооблагаемую базу. Необходимо учитывать, что резерв имеет право создавать только организация, которая определяет доходы и расходы по методу начисления и данное решение должно быть закреплено в учетной политике.

3 способ. Применение амортизационной премии. Для уменьшения налоговых платежей по налогу на прибыль целесообразно применять амортизационную премию, данное решение необходимо отразить в учетной политике организации.

Применение амортизационной премии позволяет списать часть затрат, в зависимости от амортизационной группы основного средства, единовременно. Не рекомендуется использовать амортизационную премию в отношении

объектов полученных в качестве вклада в уставный капитал и приобретенных в рассрочку [15, стр. 92].

Пример. Организация приобрела основное средство стоимостью 860 тыс. руб. Основное средство относится к 7 амортизационной группе. Амортизация начисляется линейным способом. В учетной политике организации закреплено, что по основным средствам, которые относятся к 6 амортизационной группе, применяется амортизационная премия в размере 30%.

Амортизационная премия составила 258 тыс. руб. ($860 \cdot 30\%$).

Амортизация будет определяться по стоимости 602 тыс. руб. ($860 - 258$). Срок полезного использования установлен на 14 лет.

Сумма амортизации в месяц составит 4 тыс. руб. ($602 / 168$ мес.).

Таким образом, налогоплательщик имеет право 258 тыс. руб. учесть в составе расходов единовременно, тем самым уменьшить налогооблагаемую базу.

4 способ. Разделение стоимости объекта основных средств на части. Как правило, основные средства с первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. списываются в расходы в процессе начисления амортизации. Однако это занимает довольно длительное время. Следовательно, можно покупать отдельные части объекта и сразу относить всю сумму в расходы.

Пример. При покупке офисной мебели со стоимостью 153 тыс. руб. первоначальная стоимость будет уменьшать налогооблагаемую базу постепенно в процессе амортизации. Для того, что бы отнести всю сумму на расходы, необходимо приобретать отдельно столы, стулья, тумбочки, кресла и т.д. Их общая стоимость превысит 100 тыс. руб., но цена каждого объекта не будет превышать максимальную сумму.

На данный способ оптимизации могут обратить внимание налоговые органы и указать, что два подобных объекта должны учитываться, как одно основное средство. Во избежание подобной ситуации необходимо приобретать

отдельные части у разных поставщиков, в разное время и устанавливать разные сроки службы.

5 способ. Приобретать имущество в аренду. Амортизация основных средств длится длительный период времени и сумма ежемесячных отчислений невелика, таким образом, амортизационные отчисления не могут значительно уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль. Следовательно, целесообразно было бы взять то же самое имущество в аренду, т.к. расходы в виде арендных платежей будут ежемесячно уменьшать базу налога на прибыль на гораздо более крупные суммы.

Таким образом, можно сделать вывод, что каждый налогоплательщик выбирает для себя наиболее подходящие способы оптимизации налога на прибыль организаций. Наиболее распространенные следующие способы: создать компанию с льготным режимом налогообложения, использовать амортизационную премию, создать резервы, приобретать имущество по частям и др.

Можно сделать вывод, что в ООО «М-АГРО» наблюдается увеличение рентабельности активов, фондоотдачи, производительности труда, чистой рентабельности. Показатель текущей ликвидности ниже нормы, что свидетельствует о зависимости организации от внешних источников. Анализ налога на прибыль показал увеличение уплачиваемых сумм, следовательно, наблюдается стабильное финансовое положение организации. В качестве оптимизации налога на прибыль можно предложить следующие инструменты: создание компании с льготным режимом налогообложения, создание резервов, применение амортизационной премии и др.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налог на прибыль организаций является налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики страны. Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком дохода через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах.

Основным нормативно-правовым актом, регулирующим налогообложение прибыли организаций является Налоговый кодекс Российской Федерации. В нем закреплены основные элементы: плательщик налога, объект налогообложения налоговая база, ставки и др. В целом система нормативно-правового регулирования налога на прибыль организаций включает следующие законы и подзаконные акты: Конституцию Российской Федерации, Налоговый Кодекс Российской Федерации, Федеральные законы Российской Федерации, законы субъектов Российской Федерации, Постановления Правительства Российской Федерации, акты министерств и ведомств, нормативно правовые документы организации и др.

Порядок исчисления налога на прибыль организаций регламентирован 25 главой Налогового Кодекса Российской Федерации. Сумма налога определяется налогоплательщиком самостоятельно, как соответствующая налоговой ставке процентная доля налогооблагаемой базы.

Вопросы, связанные с исчислением налога на прибыль имеют большое значение для организаций, так как сумма его выплат обычно одно из самых крупных. В 2016 году в консолидированный бюджет Российской Федерации налога на прибыль организаций поступило 2 770 млрд. руб. или на 6,6% больше чем в 2015 году. Следовательно, налог на прибыль организаций в бюджетной системе Российской Федерации занимает важное место.

Вторая глава выпускной квалификационной работы посвящена анализу налога на прибыль организаций в ООО «М-АГРО» и перспективам его развития.

ООО «М-АГРО» является коммерческой организацией, которая занимается реализацией сельскохозяйственной техники и запасными частями к ней.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности ООО «М-АГРО» показал, что в организации наблюдается стабильное увеличение выручки. В 2014 году выручка составила 432 047 тыс. руб., в 2015 году – 584 237 тыс. руб., в 2016 году 757 968 тыс. руб. Чистая прибыль в 2016 году к 2015 году увеличилась на 25 142 тыс. руб.

По всем рассчитанным показателям (фондоотдача, производительность труда, чистая рентабельность, рентабельность активов) наблюдается тенденция к увеличению. Это свидетельствует о том, что происходит улучшение финансового состояния организации. Однако анализ текущей ликвидности показал, что в организации недостаточно собственных денежных средств, и она зависима от внешних источников.

ООО «М-АГРО» находится на общей системе налогообложения и не освобождено от уплаты налога на прибыль организаций. Рассматривая налогооблагаемые доходы ООО «М-АГРО», можно сделать вывод, что наблюдается их стабильное увеличение. Более 90% доходов компания получает за счет реализации продукции.

Организация ООО «М-АГРО» реализует покупную продукцию, объем реализации каждый год растет, следовательно, растут и расходы. Это связано с увеличением объема закупаемой продукции для перепродажи. Большая часть налогооблагаемых расходов организации связана с прямыми расходами, т.е. они относятся к расходам текущего периода по мере реализации продукции.

По данным налоговых деклараций ООО «М-АГРО» в 2014 году сумма исчисленного налога составила 1 185 тыс. руб., в 2015 году – 1 482 тыс. руб., в 2016 году – 2 296 тыс. руб., т.е. наблюдается увеличение.

В выпускной квалификационной работе была рассмотрена арбитражная практика порядка исчисления налог на прибыль организаций. В результате анализа было выявлено, что существуют недостатки в части регулирования отдельных элементов налога на прибыль организаций и разработаны перспективы его развития.

Перспективы совершенствования налога на прибыль организаций на государственном уровне направлены на дополнение и изменение отдельных элементов: введение инвестиционной льготы, дополнение перечня расходов, на которые можно уменьшить налогооблагаемую базу, изменение ставки налога на прибыль организаций, освобождение отдельных налогоплательщиков от уплаты налога на прибыль и др.

В свою очередь налогоплательщики стремятся уменьшить налоговые платежи по налогу на прибыль с помощью оптимизации. Для совершенствования налога на прибыль в организации можно использовать следующие инструменты.

Создать компанию с льготным режимом налогообложения. Если часть прибыли будет переведена на счета фирмы, перешедшей на упрощенную систему налогообложения, это позволит снизить налоги в рамках двух компаний.

Создавать резервы. Отчисления в резервы относятся в состав внереализационных расходов и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Применять амортизационную премию. Компания вправе сразу же списать часть первоначальной стоимости амортизируемого имущества в расходы и тем самым уменьшить уплачиваемую сумму налога на прибыль организаций и др.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст] : офиц. текст. – М. : Юрист, 2017. – 63 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст] : офиц. текст. – М. : Юрист, 2017. – 1038 с.
3. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Текст] : фед. закон №401-ФЗ по состоянию на 30 ноября 2016 г. // Справочная система «КонсультантПлюс».- раздел «Законодательство».
4. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Текст] : Постановление Правительства №1 по состоянию на 7 июля 2016 г. // Справочная система «КонсультантПлюс».- раздел «Законодательство».
5. 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 [Текст] : Приказ ФНС России № ММВ-7-3/572 по состоянию на 19 октября 2016 г. // Справочная система «КонсультантПлюс».- раздел «Законодательство».
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [Текст] : Приказ Минфина России № 114н по состоянию на 6 апреля 2015 г. // Справочная система «КонсультантПлюс».- раздел «Законодательство».
7. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 1 декабря 2015 г. [Электронный ресурс]: по делу № Ф02-6375/2015 // Справочная система «КонсультантПлюс».

8. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 1 декабря 2015 г. [Электронный ресурс]: по делу № Ф02-6375/2015 // Справочная система «КонсультантПлюс».

9. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 29 декабря 2016 г. [Электронный ресурс]: по делу № Ф03-5998/2015 // Справочная система «КонсультантПлюс».

10. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 8 декабря 2015 г. [Электронный ресурс]: по делу № А40-32910/15 // Справочная система «КонсультантПлюс».

11. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28 августа 2015 г. [Электронный ресурс]: по делу № Ф09-5678/2015 // Справочная система «КонсультантПлюс».

12. Агешин, Ю.А. Налоги в России: Федеральные налоги; Налог на прибыль предприятий и организаций [Текст] : сборник нормативных документов / Ю.А. Агешин. – М.: Юрайт, 2015. - 662 с.

13. Андреев, В.Д. Налог на прибыль: судебная практика [Текст] : справочное пособие / В.Д. Андреев. - М.: Статут, 2017. - 403 с.

14. Анисимова, Л.И. Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования [Текст] : учебник / Л.И. Анисимова. – М.: ИЭПП, 2015. - 304 с.

15. Беспалов, М.В. Схемы минимизации налогообложения [Текст]: учебник / М.В. Беспалов, Ф.Н. Филина. – М.: ГроссМедиа, 2015. - 368 с.

16. Vaganova, O.V. The analysis of indicators of social development in the macro region (on the example of the central federal district)//Vaganova O.V., Kucheryavenko S.A., Vykanova N.I., Stenyushkina S.G. Научный результат. Серия: Экономические исследования. 2016. Т. 2. № 3. С. 29-37.

17. Vladyka M.V., Kucheryavenko, O.V. Vaganova, S.A., Sivtsova, N.F., Borodin, A.I. Investments as an Accelerator of Regional Innovation Development// International Business Management. – 2016. - №10 (19). - P. 4592-4596

18. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст] : учебник / Л.И. Гончаренко. – М.: Издательство Юрайт, 2015. - 541 с.
19. Гуркова, Т.М. О налоге на прибыль [Текст]: учебник для бакалавров / Т.М. Гуркова, А.А. Назаров, Д.В. Коновалов. – М.: Налоговый вестник, 2015. – 248 с.
20. Данильчук, О.В. Некоторые решения из судебной практики по налогу на прибыль [Текст] / О.В. Данильчук // Методический журнал. – 2017. – №3. – С. 35-40.
21. Джаарбеков, С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения [Текст] : учебник / С.М. Джаарбеков. – М.: Издательский Дом «МЦФЭР», 2016. – 342 с.
22. Евстратова, Л.М. Налог на прибыль [Текст] : учебник / Л.М. Евстратова. - М.: Экзамен, 2015. - 224 с.
23. Еналеева, И.Д. О налоге на прибыль [Текст]: учебник / И.Д. Еналеева, Л.В. Сальникова. – М.: ЮСТИЦИОНФОРМ, 2016. – 456 с.
24. Занина, О.В. Роль и значение налога на прибыль организаций в бюджетной системе Российской Федерации [Текст] / О.В. Занина // Проблемы и достижения современной науки. - 2015. - №17. – С. 97-101.
25. Карлуков, Н.К. Анализ и учет финансовой устойчивости и платежеспособности предприятия [Текст] : учебное пособие / Н.К. Карлуков. – М.: Лаборатория книги, 2016. - 101 с.
26. Климова, М.А. Налог на прибыль [Текст] : учебник / М.А. Климова. – М.: Налоговый вестник, 2015. – 416 с.
27. Коновалов, Д.В. О налоге на прибыль [Текст]: учебник / Д.В. Коновалов, Л.В. Полежарова, Р.Н. Митрохина, А.А. Назаров. – М.: Налоговый вестник, 2017. – 453 с.

28. Налоги и налоговая система : учебное пособие / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.Н. Флигинских, Т.В. Сапрыкина. – Белгород, НИУ «БелГУ», 2016 – 130 с.

29. Косолапов, А.И. Налог на прибыль [Текст]: учебное пособие / А.И. Косолапов, Л.В. Корнева, В.А. Буланцева. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2015. - 352 с.

30. Крылова, А.Ю. Анализ динамики показателей исполнения планов по поступлению налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации [Текст] / А.Ю. Крылова // Экономика и социум. – 2015. - №2. – С. 74-80.

31. Лаврова, О.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности [Текст] : рабочая тетрадь / О.В. Лаврова. – Лебедянь: Вестник, 2015. - 67 с.

32. Лермонтов, Ю.М. Оптимизация налоговых платежей [Текст] : учебное пособие / Ю.М. Лермонтов. – М.: Налоговый вестник, 2017. - 563 с.

33. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение [Текст] : учебник / Л.Н. Лыкова. - М.: Издательство Юрайт, 2015. - 353 с.

34. Магомедова, П.Ш. Роль налога на прибыль организаций в бюджетной системе РФ [Текст] / П.Ш. Магомедова // Академия педагогических идей «Новация». – 2017. – № 2. – С. 78-93.

35. Марус, К.С. Снижение фискальной функции налога на прибыль организаций: факторы и пути повышения [Текст] / К.С. Марус // Экономика и социум. - 2015. - №14. – С. 88-92.

36. Матвиенко, П.В. Арбитражная практика по вопросам, связанным с проведение камеральной налоговой проверки [Текст] / П.В. Матвиенко // Бухгалтер и закон. - 2015. - №10. – С. 55-61.

37. Митрохина, Р.Н. О налоге на прибыль [Текст] : учебник / Р.Н. Митрохина. – М.: Налоговый вестник, 2016 - 243 с.

38. Молчанов, С.С. Налоги расчет и оптимизация [Текст] : учебник / С.С. Молчанов. - СПб.: Питер, 2017. - 473 с.

39. Новоселов, К.Ю. Методологические нововведения в порядке исчисления и уплаты налога на прибыль организаций [Текст] / К.Ю. Новоселов // Инновационное развитие экономики. - 2016. - №4. – С. 43-46.
40. Ордынская, Е.В. Организация и методика проведения налоговых проверок [Текст] : учебник / Е.В. Ордынская. - М.: Юрайт, 2015. - 406 с.
41. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст] : учебное пособие для вузов / В.Г. Пансков. - М.: Юрайт, 2015. - 319 с.
42. Пестрикова, А.Б. Теоретические и практические аспекты оптимизации налога на прибыль организаций [Текст] / А.Б. Пестрикова // Вестник Ростовского социально-экономического института. – 2016. – №4. – С. 48-51.
43. Поддубная, З.В. Особенности расчета авансовых платежей по налогу на прибыль [Текст] / З.В. Поддубная // Вестник Российского Государственного аграрного заочного университета. - 2017. - №17. – С. 56-59.
44. Полтавцев, В.А. Налога на прибыль и его роль в формировании бюджета [Текст] / В.А. Полтавцев // Инновационное развитие экономики. - 2015. - №1. – С. 16-19.
45. Пястлов, С.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учебное пособие / С.Н. Пястлов. – М.: Академия, 2016.- 327 с.
46. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учебное пособие / Г.В. Савицкая. – Минск: Новое знание, 2016.- 704 с.
47. Семенихин, В.В. Налог на прибыль организаций [Текст] : учебник / В.В. Семенихин. - М.: Юрайт, 2016. - 234 с.
48. Соловьева Н.Е. Нормативно-правовое регулирование налога на прибыль организаций [Текст] / Н.Е. Соловьева, В.В. Мизенко // Актуальные проблемы развития экономических, финансовых и кредитных систем: материалы III Международной научно-практической конференции (г. Белгород,

8 сентября 2015 г.) / под науч. ред. М.В. Владыка, Т.Н. Флигинских, Ю.В. Всяких. – Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2015- С. 44-47

49. Сорокина, В.А. Налог на прибыль организаций: перенос убытков на будущее [Текст] / В.А. Сорокина // Налоги и налогообложение. – 2015. - №10. – С. 60-63.

50. Сычева, К.В. Налог на прибыль в организациях в Российской Федерации [Текст] / К.В. Сычева // Студенческий научный форум. – 2017. - №1. – С. 25-30.

51. Татаринова, О.И. Анализ финансовой отчетности [Текст] : учебник / О.И. Татаринова. – М.: Лаборатория книги, 2015. - 120 с.

52. Татуйко, А. В. Эволюция налога на прибыль организаций в России [Текст] : учебник / А.В. Татуйко. – М.: Лаборатория книги, 2015. - 139 с.

53. Титов, А.Б. Некоторые аспекты функционирования региональной инновационной системы на примере Белгородской области / Титов А.Б., Ваганова О.В. Известия Байкальского государственного университета. 2016. Т. 26. № 4. С. 550-556.

54. Титов, А.Б. Методический подход к определению перспективных отраслей региона в условиях турбулентности экономики /Титов А.Б., Ваганова О.В.// Научный результат. Серия: Экономические исследования. 2015. Т. 1. № 3 (5). С. 56-63.

55. Федюшева, Т.В. Методы оптимизации налога на прибыль [Текст] / Т.В. Федюшева // Проблемы экономики и менеджмента. – 2017. - №5. – С. 161-164.

56. Фролова, Т.А. Налогообложение предприятия [Текст] : конспект лекций / Т.А. Фролова. - Таганрог: Ньюанс, 2015. - 153 с.

57. Черник, Д.Г. Теория и история налогообложения [Текст]: учебник для академического бакалавриата / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев. - М.: Юрайт, 2016. - 364 с.

58. Чечевицына, Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие / Л. Н. Чечевицына, К.В. Чечевицин. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2016.- 359 с.

59. www.consultant.ru «КонсультантПлюс» - законодательство РФ: кодексы, законы, указы, постановления, нормативные акты.

60. www.nalog.ru – Федеральная налоговая служба Российской Федерации.

ПРИЛОЖЕНИЯ