

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

**ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ:
ДЕЙСТВУЮЩИЙ МЕХАНИЗМ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Выпускная квалификационная работа студента

очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»
4 курса группы 06001307
Куртасовой Юлии Витальевны

Научный руководитель
к.э.н., доц. кафедры финансов,
инвестиций и инноваций
Сапрыкина Т.В.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ	6
1.1. Сущность и экономическое содержание налога на прибыль организаций.....	6
1.2. Нормативно-правовое регулирование налога на прибыль организаций.....	15
1.3. Теоретические основы исчисления налога на прибыль организаций	21
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ПРИМЕРЕ ООО «ПРОМАВТОМАТИКА»	34
2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Промавтоматика»...	34
2.2 Организация налогового учета доходов и расходов в целях налогообложения прибыли.....	43
2.3 Анализ исчисления налога на прибыль организаций в ООО «Промавтоматика»	54
2.4. Совершенствование налогового механизма налога на прибыль организаций в России, перспективы и пути совершенствования	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	67
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	71
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	76

ВВЕДЕНИЕ

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоги уплачивают и физические и юридические лица, а также индивидуальные предприниматели. Конституционная обязанность по уплате налогов обусловлена множеством функций налогов, в большей степени фискальной функцией, которая выражается в наполняемости казны государства. Однако несмотря на немалое количество различных сборов и налоговых платежей в налоговой системе Российской Федерации, налог на прибыль организаций вносит значительный вклад в бюджет России, выполняя фискальную функцию, он занимает второе место по денежным поступлениям после налога на добавленную стоимость, который является, в свою очередь, основой косвенного налогообложения в Российской Федерации и занимает также как и налог на прибыль организаций ведущее место в структуре налоговых платежей большинства предприятий.

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что налог на прибыль является одним из наиболее сложных налогов для исчисления. И, как показывает практика, расчет налога на прибыль – одна из сложнейших бухгалтерских операций, несмотря на довольно несложный механизм его исчисления. Сложность возникает при учете отдельных доходов и расходов, а также при ведении налогового учета. Неправильное исчисление приводит к спорам и разногласиям с налоговыми органами и об этом свидетельствует и судебно-арбитражная практика по налоговым спорам.

Также налог на прибыль организаций – это основа формирования бюджета государства. Все хозяйствующие субъекты страны несут обязанность по его уплате и учитывая то, что без поступлений этого налога в бюджет в полном объеме, невозможно станет финансировать определенные социально значимые сферы, изучение механизма исчисления этого налога и нахождение путей его совершенствования является актуальным и острым вопросом для исследования.

Цель выпускной квалификационной работы заключается в исследовании налогового механизма формирования налоговой базы по налогу на прибыль и определении путей его совершенствования.

Достижение цели обуславливает решение ряда **задач**, таких как:

- 1) изучение теоретических аспектов налогообложения прибыли и их систематизация;
- 2) анализ механизма исчисления налога на прибыль организаций на примере ООО «Промавтоматика»;
- 3) определение путей совершенствования налогового механизма.

Объектом исследования являются налоговые отношения, возникающие при исчислении и уплате налога на прибыль организаций, между государством и хозяйствующим субъектом.

Предметом работы выступает механизм исчисления налога на прибыль организаций в обществе с ограниченной ответственностью «Промавтоматика».

Теоретическую базу выпускной квалификационной работы составили фундаментальные концепции и прикладные исследования, представленные в трудах отечественных ученых и практиков, учебные пособия по налогам и налогообложению таких авторов как: С. Н. Пястлов, Л. И. Куликова, Д. В. Коновалов, Л. Н. Лыкова, С. Г. Пепеляев.

Законодательной и нормативной базой выступили: Налоговый Кодекс Российской Федерации, Уголовный Кодекс Российской Федерации, Постановления Правительства, Приказы Федеральной налоговой службы России, акты Российской Федерации, министерств и ведомств, а также Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

Информационной базой при разработке работы послужили данные бухгалтерского и налогового учета за исследуемый период, устав и учетная политика ООО «Промавтоматика» за 2014-2016 гг., а также статистические данные, официальные данные Федеральной налоговой службы.

Общенаучные **методы**, используемые при написании работы: обследование, наблюдение, сбор и анализ информации, а также методы объективного и всестороннего факторного анализа финансового состояния организации.

Исходя из поставленной цели и задач исследования, была определена структура выпускной квалификационной работы. Работа состоит из введения, в котором описаны цель и задачи исследования; основной части, разделенной на две главы, каждая из которой, в свою очередь, делится на параграфы. В первой главе рассмотрены теоретические аспекты исчисления налога на прибыль организаций, включая сущность и экономическое содержание, а также способы расчета.

Во второй главе изучены практические аспекты исчисления налога на примере ООО «Промавтоматика», также раскрыт анализ финансово-хозяйственной деятельности, организационно-правовая форма и ее особенности.

Работа изложена на 75 страницах, работа включает в себя заключение, 13 таблиц, 11 рисунков, список использованной литературы, содержащий 53 источника. К работе приложено 29 документов.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Сущность и экономическое содержание налога на прибыль организаций

Понятие налога закреплено в Налоговом кодексе Российской Федерации, однако категория налога имеет как экономическое, так и юридическое содержание.

Экономическая сущность налога проявляется в перераспределении государством национального дохода: то есть в аккумуляции средств в определенный централизованный фонд денежных средств и в распределении их для общегосударственных нужд. При этом, сущность налога на прибыль организаций можно выразить через его определение и присущие ему функции.

Понятие налога указано в статье 8 Налогового Кодекса РФ: «Под налогом, понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.» [2].

Экономисты трактуют понятие по-другому, например, С. Г. Пепеляев, изменяя и упрощая официальный текст, предложенный в статье Налогового Кодекса Российской Федерации, звучит: «Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, принудительно взимаемый органами государственной власти различных уровней с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.» [43].

В представленных выше определениях прослеживаются основные признаки налога, то есть то, что отличает его от других платежей и сборов: индивидуальная безвозмездность, обязательность, денежная форма уплаты и назначение.

Признаки налога и краткое содержание каждого из них представлены на рис. 1.1 ниже.

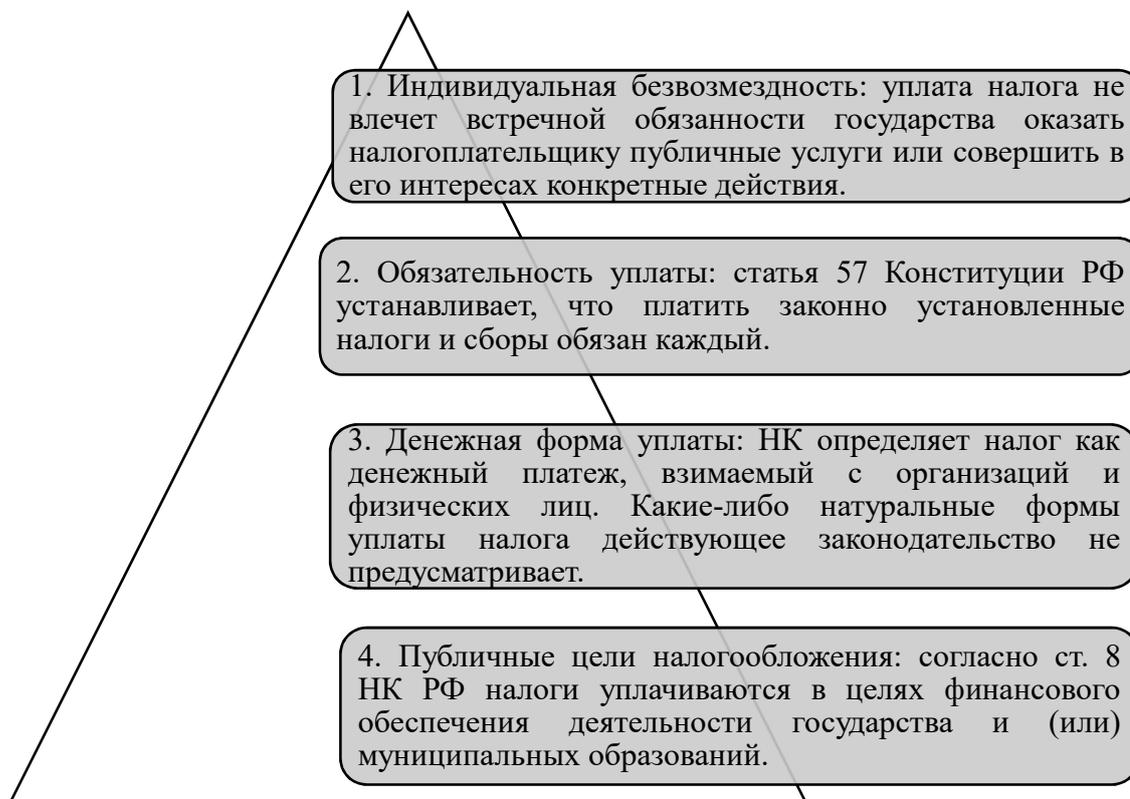


Рис. 1.1. Признаки, присущие налогу

Главное назначение налога в обеспечении деятельности государства и (или) муниципальных образований. Именно те взаимоотношения, которые складываются между государством и налогоплательщиками (хозяйствующими субъектами или физическими лицами) по поводу аккумуляции денежных средств и влияния на отрасль и отражают экономическое содержание налогов.

Таким образом, экономическая сущность налога заключается в изъятии государством у населения части ВВП в пользу этого же населения, то есть для перераспределения денежных средств из одних отраслей в другие, более нуждающиеся в этих средствах.

Сущность налога выражается в его функциях, которых, по наиболее распространенной версии, насчитывается четыре [11]:

1. Фискальная;
2. Социальная;

3. Регулирующая;

4. Контрольная.

Более подробно каждая функция охарактеризована в рис. 1.2, который расположен ниже.

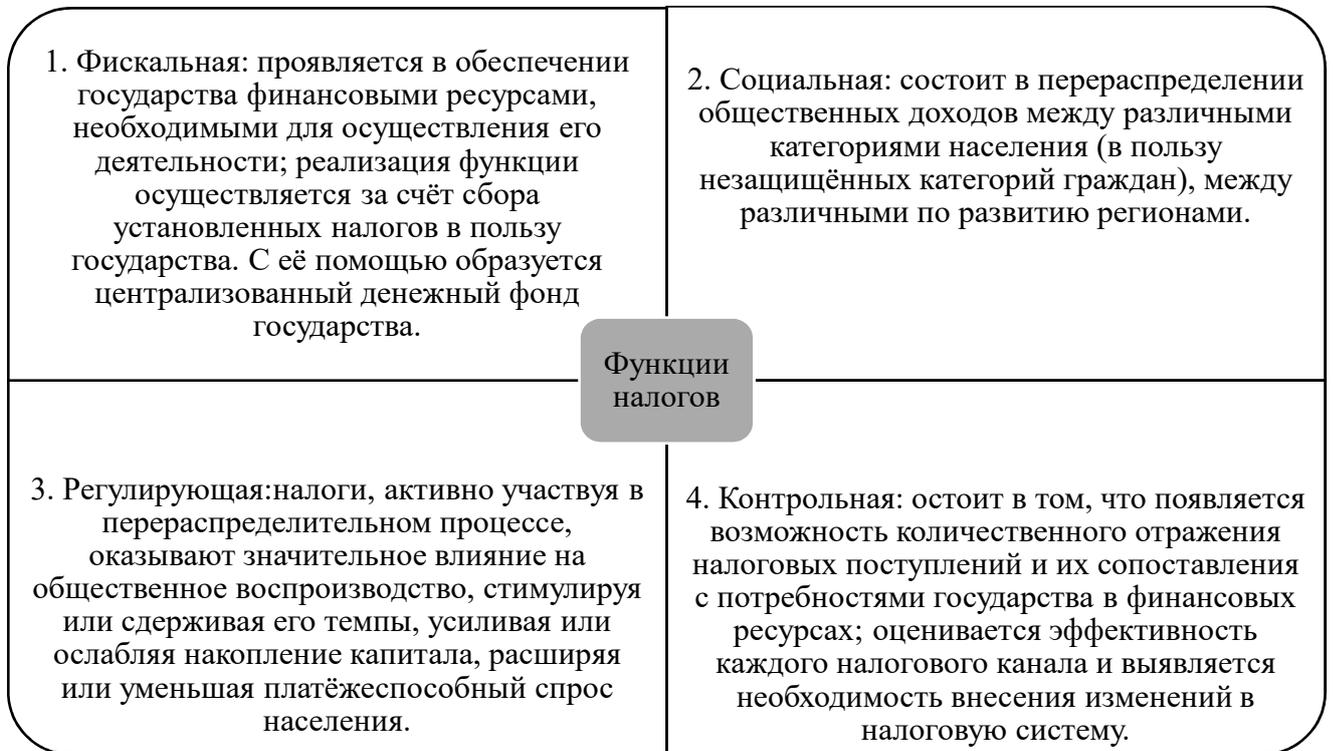


Рис. 1.2. Функции налогов

Основываясь на подробном описании функций налога, представленных на рис. 1.2 функций, ощущается вся значимость существования такого явления как налог, взимаемого с населения и организаций. В современных условиях, с развитием рыночных отношений значение фискальной функции налога возрастает, потому что увеличиваются налоговые поступления, обусловленные ростом производства и потребностями государства. То есть, когда государство аккумулирует посредством налогов денежные средства, оно соответственно влияет на экономику, стимулируя или же наоборот сдерживая развитие отдельных отраслей.

Любая отрасль состоит из хозяйствующих субъектов разных размеров, от крупнейших корпораций до мелких фирм. Целью существования и

функционирования любой коммерческой организации является извлечение прибыли. Согласно определению, которое дает Л. Е. Боголюбов: «Прибыль – положительная разница между суммарными доходами и затратами на производство или приобретение, хранение, транспортировку, сбыт этих товаров и услуг» [15, стр. 54].

Соответственно к суммарным доходам относятся такие доходы как: выручка от реализации товаров и услуг, полученные штрафы и компенсации, процентные доходы и прочее. Таким образом, полученная прибыль является важнейшим качественным показателем эффективности деятельности организации. Именно он характеризует рациональность использования средств производства, а также материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Однако не вся полученная прибыль распределяется между учредителями хозяйствующего субъекта или направляется на его развитие, модернизацию или расширение производства. Часть прибыли организации изымается в пользу государства в форме налога, для выполнения фискальной функции.

В современной налоговой системе исследуемому налогу посвящена глава 25 Налогового Кодекса Российской Федерации, в которой указаны все элементы этого налога, льготы, ставки и так далее. Согласно НК РФ, налог уплачивают именно хозяйствующие субъекты (все что касается обложения прибыли физических лиц относится к другому налогу – налог на доходы физических лиц). Однако, существуют организации, на которых не возлагается обязанность по уплате налога на прибыль.

Так как этот налог не скрыт в стоимости, он устанавливается прямо на полученный доход и не перекладывается обязанность по его исчислению и уплате, то он считается прямым [29]. Кроме того, налог на прибыль организаций (НПО) является федеральным, а значит, что устанавливается, вводится в действие, отменяется и изменяется только Налоговым Кодексом Российской Федерации и обязателен к уплате на всей ее территории. В настоящее время законодательство по налогам и сборам выделяет в общей сложности четырнадцать налогов и сборов,

разделенных по уровню установления на федеральные, региональные и местные [52].

Полный перечень, существующих на территории России налогов и сборов представлен на рис. 1.3.

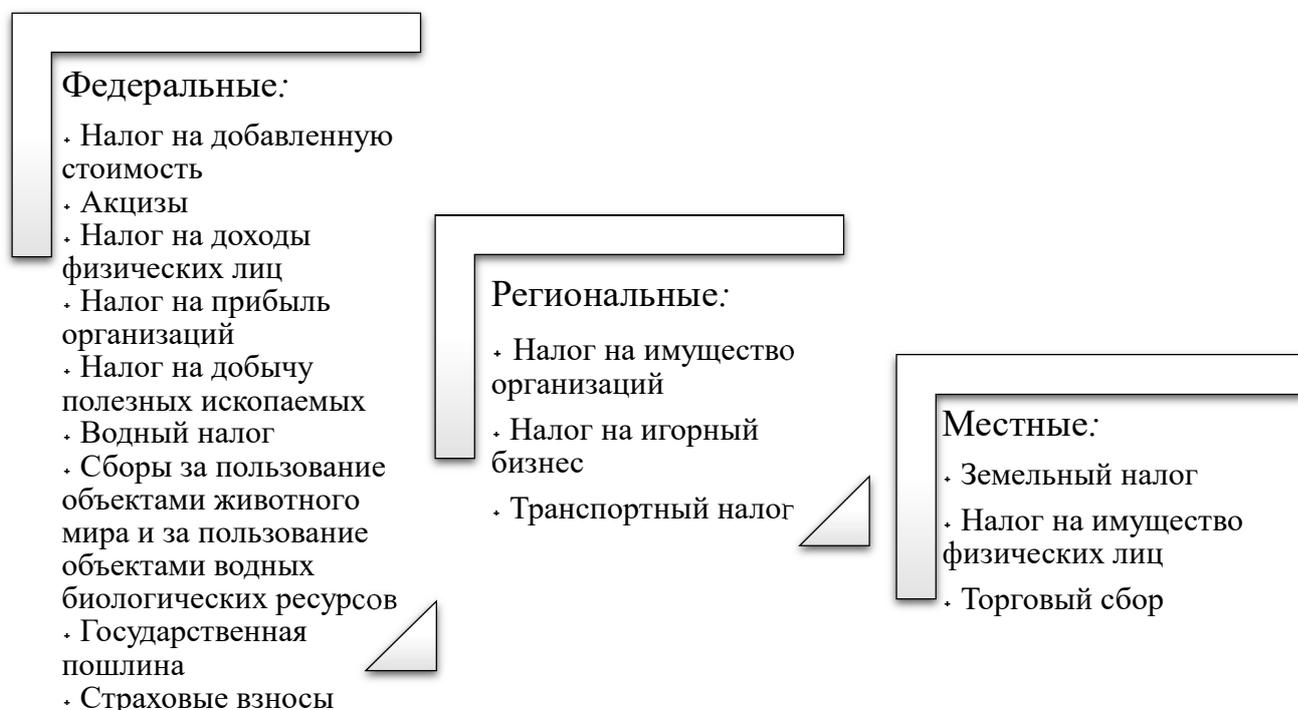


Рис 1.3. Налоги и сборы, установленные в Российской Федерации

Исходя из данных, предоставленных ФНС России на конец 2016 года (приложение 1), вся сумма налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации составила 14,4 трлн. рублей, а доля налога в общей сумме поступлений, приходящихся на налог на прибыль организаций составила 2,7 трлн. рублей в абсолютном выражении, и 18,6% - в относительном. Что подводит к выводу о том, что налог на прибыль организаций играет важную роль в формировании бюджета страны и выполняет фискальную функцию, так как его поступления занимают почти 1/5 всех налоговых доходов.

Динамика поступлений общей суммы налогов всего и налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации и в бюджет Белгородской области за последние три года составлена по данным ФНС (приложения 1, 2, 3) и представлена в таблице 1.1.

Динамика налоговых поступлений за 2014-2016 года

Поступление налогов	2014 г.		2015 г.		2016 г.		Темп прироста сумм налоговых поступлений, в %	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	2015 г. к 2014г.	2016 г. к 2015г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Всех налогов в консолидированный бюджет России	12 606,3	100	13 707,1	100	14 387,7	100	8,7	5,0
в т.ч. налог на прибыль организаций	2 294,1	18,2	2 442,2	17,8	2 677,9	18,6	6,5	9,7
Всех налогов в консолидированный бюджет Белгородской области	64,1	100	70,0	100	68,4	100	9,2	-2,3
в т.ч. налог на прибыль организаций	12,2	19,1	12,5	17,8	13,2	19,3	1,7	6,2

На основании данных, представленных в таблице 1.1, можно сделать вывод о том, что в абсолютном и относительном выражении увеличивается поступление всех налогов и налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации. Что касается наполняемости бюджета Белгородской области, то в целом по налоговым поступлениям происходит увеличение до 2015 года и достигает отметки 70 млрд. рублей (прирост на 9,2% по сравнению с предыдущим годом), а по итогам 2016 года сумма налогов снизилась и составила уже 68,4 млрд. рублей, однако такое снижение не связано с денежными поступлениями исследуемого налога: из года в год налог на прибыль уплачивается хозяйствующими субъектами и это значение увеличивается (в 2014 г. – 12,2 млрд. рублей, в 2015 – 12,5 млрд. рублей, а в 2016 – 13,2 млрд. рублей). Значительную роль играет налог на прибыль организаций в консолидированном бюджете России и в бюджете Белгородской области, занимая в среднем 18,2% от всех поступлений в первом случае и 18,7% - во втором.

По промежуточным данным, публикуемым ФНС России, налоговые поступления в консолидированный бюджет РФ за 11 месяцев 2015 года составили 12,5 трлн. рублей, а налоговые поступления в консолидированный бюджет РФ, администрируемые Федеральной налоговой службой в январе – ноябре 2016 года выросли на 4,5% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года – до 13 трлн. рублей. А поступления по налогу на прибыль организаций за 11 месяцев составили 2,6 трлн рублей и выросли на 10,6% по сравнению с прошлым годом

М. В. Мишустин, глава Федеральной Налоговой службы, прокомментировал ситуацию: «Подводя итоги 11 месяцев 2016 года скажу, что динамика поступлений демонстрирует положительный тренд. Если в первом полугодии 2016 года налоговые поступления снизились на 1,3%, то за 11 месяцев 2016 года зафиксирован прирост поступлений в консолидированный бюджет РФ на 4,5% (на 566 млрд. рублей). Таким образом, в бюджет поступило более 13 трлн. рублей.» [59].

Несмотря на то, что ситуация в российской экономике стабилизировалась, динамика наиболее макропоказателей пока остается невысокой. Роль налога на прибыль в экономике значительна и для государства, и для субъектов, так как он служит инструментом перераспределения национального дохода и играет важную роль в формировании доходной части бюджетов. Налог на прибыль определен как федеральный налог, распределяемый в соответствии с бюджетным и налоговым кодексами пропорционально по двум уровням бюджета: в течение исследуемого периода 2% в федеральный бюджет, 18% в региональный.

С 2017 года порядок межбюджетного распределения изменился: 3% в федеральный и 17% в региональный бюджет. Следовательно, еще более значима его роль в формировании доходной базы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, где налог занимает первое место в доходных источниках субъектов. Выделяя экономическую сущность налога на прибыль организаций и подводя итоги, представляется возможным сказать, что налог на прибыль организаций служит инструментом перераспределения национального дохода.

Исследуемый налог, как прямой налог, в России обеспечивает стабильность инвестиционных процессов в сфере производства продукции, товаров, работ, услуг, и, конечно, наращивание капитала.

Значительную роль в регулировании экономики играет устанавливаемая государством амортизационная политика, напрямую связанная именно с налогообложением прибыли организаций, так как выборе предприятием методов амортизации исходят из действующей законодательной базы в этой области, предполагаемого периода использования амортизационных активов и задач формирования инвестиционных ресурсов предприятия в разрезе отдельных источников [19]. Накопленные в амортизационный фонд средства можно потратить, например, на осуществление капитального ремонта основных фондов или приобретение новых видов нематериальных активов.

Если говорить о влиянии налога на прибыль организаций на их финансово-хозяйственную деятельность, то необходимо отметить, что государство предоставляет право выбора метода учета доходов и расходов. Налоговым законодательством предусмотрено два метода учета доходов и расходов при определении налога на прибыль: кассовый метод и метод начисления. Кассовый метод предполагает признание доходов и расходов организации только после их фактической оплаты, а метод начисления – доходы и расходы признаются в том периоде, в котором они имели место. При этом считается, что организации, учитывающие доходы и расходы по методу начисления уплачивают большее количество налога, так как независимо от того, получен хозяйствующим субъектом доход или нет, он уже учтен и включается в доходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Аналогичная ситуация происходит при учете расходов. Однако не каждая организация может применить кассовый метод, так как для этого необходимо соблюдение строгих требований.

Также наличие налога на прибыль организаций и его величина влияет на тяжесть налогового бремени. Чем больше денежным средств необходимо перечислить государству, тем меньше их остается в распоряжении организации.

Так называемая чистая прибыль может быть направлена на дальнейшее развитие деятельности предприятия, пополнение существующих фондов, создание финансовых резервов организации, финансирование социальных программ компании, премии работникам и так далее [36].

Кроме того, государство предоставляет возможность, в соответствии со ст. 283 НК РФ, организациям, понесшим убыток в предыдущем налоговом периоде, уменьшить налоговую базу текущего периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы, то есть перенести убыток на будущее. Таким образом, в этой возможности проявляется прямое влияние налога на прибыль организаций на финансово-хозяйственную деятельность организации, так как она сможет уменьшить текущие доходы на убытки прошлых лет. Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком реального дохода через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования налоговой ставки государство ограничивает или стимулирует ту или иную деятельность, инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах.

Подводя итоги можно сказать, что рассматриваемый налог является прямым налогом, он напрямую воздействует на экономический потенциал налогоплательщика, поэтому государство стремится активно воздействовать на развитие экономики именно через механизм его применения. Исчисление данного налога происходит, во временном отношении, в последнюю очередь – после начисления и (или) уплаты всех остальных видов обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды. Поэтому можно сказать, что налог на прибыль – это регулирующий налог. В то же время он выполняет фискальную функцию, занимая второе место в налоговых доходах регионального бюджета.

1.2. Нормативно-правовое регулирование налога на прибыль организаций

Правовое регулирование отношений по исчислению и взиманию налога на прибыль организаций занимает важное место в системе взаимодействия государства и общества, обеспечивает исполнение нормы статьи 57 Конституции РФ, конкретизируя налоговую обязанность, а также круг плательщиков налога на прибыль организаций [1].

Переход части дохода организаций в пользу государства происходит на основе юридических норм. Поэтому решающее значение категория «налог» приобретает именно в праве. Точное уяснение ее содержания способствует правильному и единообразному применению норм законодательства, ограничивающих право собственности налогоплательщика.

В ст. 8 НК РФ установлено: «Под налогом, понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.» [2]. То есть намеренно подчеркивается, что обязанность по уплате налога имеет публично-правовой характер, которая обусловлена публично-правовой природой государства и государственной власти. Иными словами, налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц.

Таким образом, налог регулируется и экономическими законами, и юридическими нормами, то есть попадает под нормативно-правовое регулирование.

Обратимся к определению этого процесса, которое дает С.С. Алексеев в «Общей теории права»: «Правовое регулирование – процесс целенаправленного

воздействия государства на общественные отношения при помощи специальных юридических средств и методов, которые направлены на их стабилизацию и упорядочивание.» [10].

Налогообложение прибыли организаций в Российской Федерации происходит только посредством специальных нормативно-правовых актов различного уровня, от федерального до регионального, включая разъяснения и рекомендации.

Рассматривая особенности формирования современной системы налогообложения прибыли в нашей стране, можно выделить несколько исторических этапов, объединяющих различные подходы к обложению прибыли (рис. 1.4).

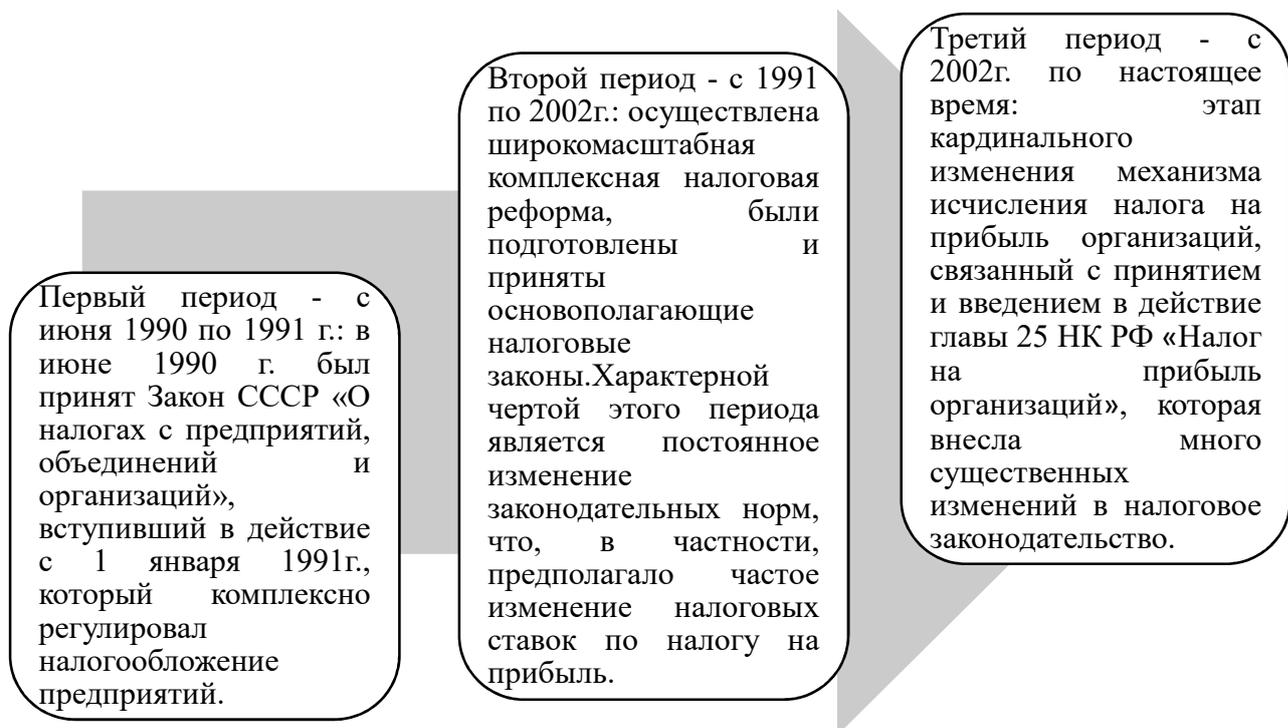


Рис. 1.4. Основные этапы формирования системы налогообложения прибыли в Российской Федерации

Первый период (рис. 1.4) начинается с июня 1990 г., когда был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», вступивший в действие с 1 января 1991 г., который комплексно регулировал налогообложение предприятий, собственно, по 1991 г. Основным отличием этого Закона стало

установление единого подхода к налогообложению предприятий независимо от их организационно-правовой формы. Единственным недостатком были постоянные изменения законодательных норм, что влекло за собой постоянное изменение ставок по этому налогу [12].

В период с 1991 по 2002 гг. была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, были подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: «Об основах налоговой системы в РФ», «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

Последним на данный момент этапом развития системы налогообложения прибыли можно считать период с 2002 года, когда Федеральным законом от 06.08.2001 № 110-ФЗ была утверждена 25 глава Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», согласно которой был кардинально изменен механизм исчисления налога на прибыль, и он принял ту форму, в которой мы его знаем сейчас и по настоящее время [5]. Параллельно происходило возникновение целой индустрии профессиональных налоговых менеджеров, основной деятельностью которых стала экономия на налоговых платежах.

С принятием данной главы произошли существенные изменения в законодательных нормах, касающихся налогообложения прибыли организаций. Основными из рассматриваемых изменений стали следующие:

- отмена значительной части льгот. Основным следствием данного решения стала отмена инвестиционной льготы, позволявшей уменьшать до половины налогооблагаемую прибыль на величину капитальных вложений производственного назначения и капитальных вложений в жилищное строительство (уменьшенную на величину начисленной за период амортизации), а также на проценты по заемным средствам, направленным на финансирование тех капитальных вложений, на которые распространялась эта льгота;
- снятие ряда ограничений на принятие к вычету расходов, необходимых для ведения бизнеса. К их числу относятся расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств, расходы на рекламу, расходы на имущественное

страхование и страхование коммерческих рисков, на выплату процентов по заемным средствам, расходы на обучение персонала и т.д.;

- изменения в методике начисления амортизации. Основным нововведением стала возможность применения нелинейного способа начисления амортизации для большинства групп активов; кроме того, нормы амортизации были существенно увеличены;

- вступление в силу главы 25 НК РФ повлекло за собой для большинства предприятий переход на обязательное ведение налогового учета реализованной продукции и прибыли по факту отгрузки продукции, а не ее оплаты.

Процесс формирования современного налога на прибыли организаций прошел несколько условных этапов. С 2001-2002 гг. произошли существенные изменения в развитии налоговой системы в Российской Федерации, была принята 1 часть, а затем в 2002 году была введена вторая.

Нормативно-правовое регулирование начиная с 2002 года стало более существенным, ведь до этого налогообложение прибыли организаций происходило на основании принятых Законов, даже независимо от организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта. После принятия главы 25 Налогового Кодекса РФ кардинально изменился и механизм исчисления налога, и само регулирование и администрирование налога стало более серьезным [46, стр. 4].

В настоящее время взимание налога на прибыль осуществляется согласно положениям главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации и разъясняется Методическими рекомендациями Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службой России.

Н. Е. Соловьева, в своей статье пишет: «Нормативно-правовая система регламентирования налогообложения в Российской Федерации – это совокупность нормативных актов и правовых норм, прописанных Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, Федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, решениями органов

местного самоуправления, а также изданными на их основе межведомственными и ведомственными нормативными документами» [48, стр. 42].

Таким образом, ныне существующий и функционирующий налог на прибыль организаций, введен в силу Федеральным Законом №110-ФЗ, подписанным президентом Российской Федерации В. В. Путиным 6 августа 2001 года, который называется: «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Согласно статье 13 этого закона, он вступил в силу только с января 2002 года. Глава 25 Налогового Кодекса Российской Федерации содержит в себе 132 статьи, с каждой из которой подробно расписана информация, которой статья посвящена [2].

Регулирование налога на прибыль происходит на государственном уровне, а также на уровне хозяйствующего субъекта. Установление нормативной документации организациями является важным фактором при исчислении налога. Подразделение уровней регулирования показано на рис. 1.5.

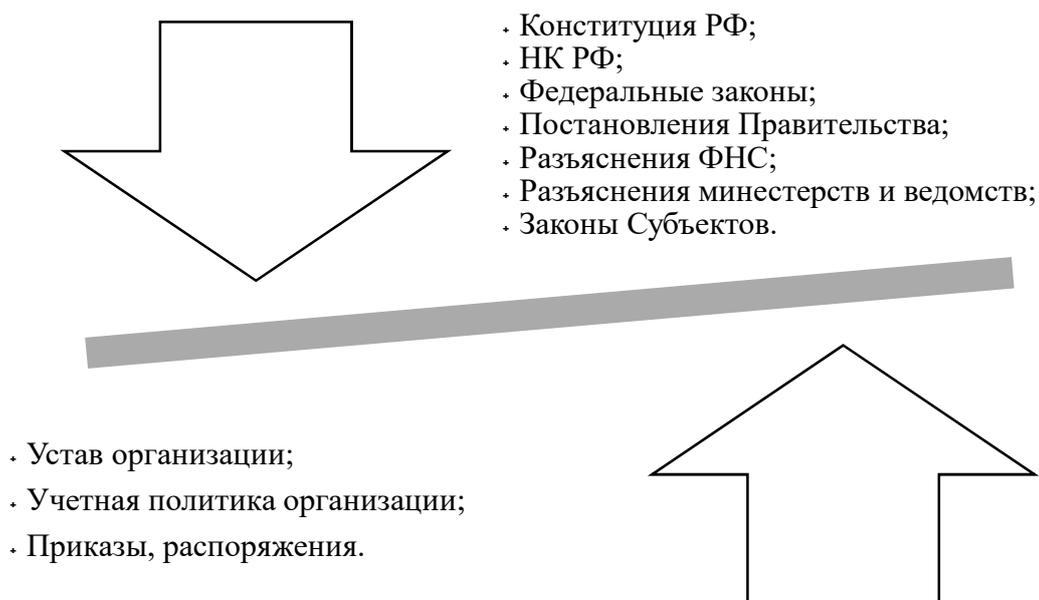


Рис. 1.5. Нормативно-правовое регулирование налога на прибыль организаций

На уровне государства (рис. 1.5) налог на прибыль организаций документально регламентируется следующими законодательными и нормативно-правовыми актами:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации;
2. Приказ ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@ «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»;
3. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (ред. от 07.07.2016) «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;
4. Закон Белгородской области от 02.11.2011 № 68 «О льготах по налогу на прибыль организаций»;
5. Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 № 814 (в ред. от 29.05.2006 № 331);
6. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

В таблице 1.2 представлены основные элементы налога и нормативно-правовые акты, которыми они регулируются.

Таблица 1.2

Нормативно-правовое регулирование элементов налога

Элемент налога	Законодательное регулирование
1	2
Субъект налогообложения	ст. 246 гл. 25 НК РФ
Объект налогообложения	ст. 247 гл. 25 НК РФ
Порядок определения доходов	ст. 248 – 251 гл. 25 НК РФ
Порядок определения расходов	ст. 252 – 269 НК РФ
Налоговая база	ст. 274 гл. 25 НК РФ
Налоговые льготы	Закон Белгородской области от 02.11.2011 № 68
Налоговый период	ст. 285 гл. 25 НК РФ
Порядок исчисления	ст. 286 гл. 25 НК РФ
Сроки уплаты	ст. 287 гл. 25 НК РФ

С момента введения в действие главы 25 НК РФ, в нее было внесено много изменений и дополнений, основной целью которых являлось не только уточнение отдельных статей НК РФ, но и сближение, появившейся в 2002 году, системы налогового учета с системой бухгалтерского учета. Кроме того, уровень правового регулирования налоговых отношений в России по налогу на прибыль организаций неуклонно повышается и развивается в соответствии задачами повышения налогового контроля и администрирования [16].

В заключении можно добавить, что в вопросах регулирования налогообложения прибыли организаций отечественное законодательство более или менее систематизировано и стабильно, имеет тенденции к его усовершенствованию. Это выражается в принятии поправок к Налоговому Кодексу Российской Федерации, например, вводящих консолидированную группу налогоплательщиков, льготные режимы налогообложения для предприятий науки, сотрудничающих со «Сколково», организаций, занимающихся медицинской и образовательной деятельностью и т.п.

Законодательство Российской Федерации постоянно находится в процессе видоизменения и совершенствования. Различные органы государственной власти, имеющие право законодательной инициативы, вносят те или иные предложения по изменению законодательства.

1.3. Теоретические основы исчисления налога на прибыль организаций

Гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» установлены все элементы исследуемого налога.

Ст. 246 регламентирует порядок признания налогоплательщиков в отношении налога на прибыль организаций [2].

Основные плательщики налога на прибыль, и те юридические лица, которые этот налог не уплачивают представлены на рис. 1.6.

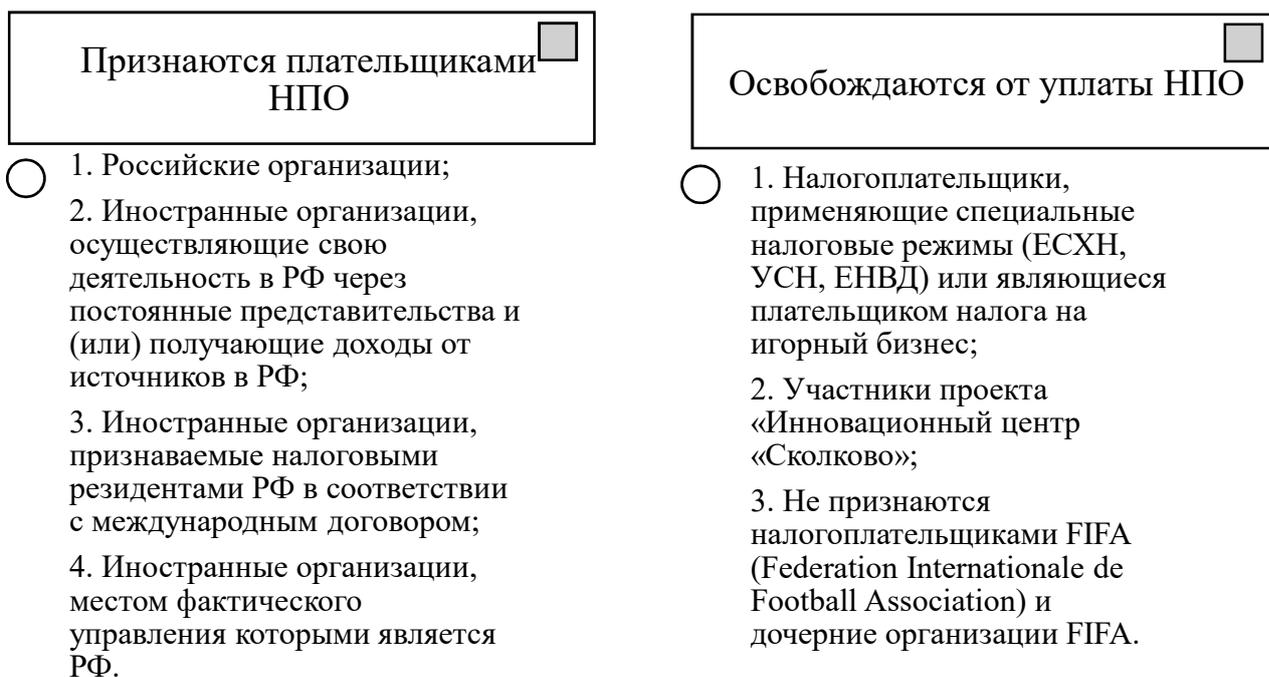


Рис. 1.6. Плательщики налога на прибыль организаций

Следовательно, налог на прибыль организаций уплачивает любое юридическое лицо, вне зависимости от того является оно российской организацией или иностранной (рис. 1.6). Что касается хозяйствующих субъектов, освобождающихся от уплаты НПО, то основания разные у категорий, представленных в списке: во-первых, налогоплательщики, применяющие спец. режимы, уплачивают один налог вместо трех (НДС, НПО и налог на имущество организаций), то есть нельзя сказать, что доходы в бюджет не поступают, они поступают, но уже под другим названием. Во-вторых, участники проекта «Инновационный центр «Сколково», согласно п. 1 ст. 246.1 НК РФ: «в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта в соответствии с указанным Федеральным законом имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков» и также не признаются налогоплательщиками FIFA и дочерние организации FIFA [2].

Объектом налогообложения выступают доходы, полученные в результате деятельности за определенный период (налоговый или отчетный). Следует

понимать, что обязанность заплатить налог возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Если объекта нет, нет и оснований для уплаты налога.

Кроме того, для разных категорий налогоплательщиков прибылью для целей налогообложения могут являться разные категории доходов. Распределение категорий доходов в зависимости от категорий налогоплательщиков представлено в таблице 1.3, построенной на основании данных п.1 – п. 3 ст. 247 НК РФ.

Таблица 1.3

Категории доходов в целях налогообложения в зависимости от типа
налогоплательщика

Категория налогоплательщика	Порядок формирования прибыли в целях налогообложения
1	2
1. Российские организации	Доходы, уменьшенные на расходы
2. Иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство	Доходы представительства, уменьшенные на расходы представительства
3. Иные иностранные организации	Доходы, полученные в России

Таблица 1.3 указывает на то, что в зависимости от категории субъекта налогообложения определяется и тип объекта налогообложения. Так, например, организации, не осуществляющие свою деятельность через постоянное представительство, указывают в декларации по налогу на прибыль организаций в качестве объекта только доходы, полученные на территории Российской Федерации (без уменьшения на произведенные расходы) [52].

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

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из

всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах[49].

Внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 НК РФ, в частности такие как:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы;
- от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду);
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада.

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Для большинства видов хозяйственной деятельности определен перечень наиболее часто встречаемых доходов, не учитываемых при налогообложении:

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка;
- в виде взносов в уставный капитал организации;
- в виде имущества или средств, которое получено по договорам кредита или займа; При этом не включается в доход выгода от экономии на процентах по договору беспроцентного займа либо займа, процентная ставка по которому ниже ставки рефинансирования Банка России;
- в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества, произведенных арендатором (ссудополучателем);
- других доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ.

Перечень доходов, подлежащих льготам, является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. Поэтому все иные доходы, которые не указаны в этом перечне, нужно учесть для уплаты налога на прибыль [34, стр. 187].

Расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты предприятия. Они делятся на расходы, связанные с производством и реализацией (зарплата сотрудников, покупная стоимость сырья и материалов, амортизация основных средств и пр.), и на внереализационные расходы (отрицательная курсовая разница, судебные и арбитражные сборы и пр.). Кроме того, существует закрытый перечень расходов, который нельзя учитывать по налогообложению прибыли. Это, в частности, начисленные дивиденды, взносы в уставный капитал, погашение кредитов и прочее.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком затраты [34, стр. 115].

Расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода:

1. Прямые:

- материальные расходы (пп.1 и 4 п.1 ст. 254 НК РФ);
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг ст. 256-259 НК РФ;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг (ст. 255 НК РФ).

2. Косвенные: к косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Прямые расходы ежемесячно распределяются на остатки незавершенного производства и стоимость изготовленной продукции (работ, услуг). Это значит, что прямые расходы учитываются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций только по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены в соответствии со статьей 319 НК РФ.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

К внереализационным расходам, согласно ст. 265 НК РФ относятся:

- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- расходы в виде процентов по долговым обязательствам;
- расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;
- расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты;
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств и т.д.

Расходы, установленные в ст. 270 НК РФ, не уменьшают полученные организацией доходы. Этот перечень закрытый и расширительному толкованию не подлежит. Все поименованные в нем расходы, ни при каких обстоятельствах не могут уменьшать доходы организации [35].

При расчете налога на прибыль организаций, налогоплательщик должен четко знать, какие доходы и расходы он может признать в этом периоде, а какие нет. Даты, на которые признаются расходы и доходы для целей налогообложения, определяются двумя различными методами согласно ст. 271-273 НК РФ.

При ведении налогоплательщиком налогового учета методом начисления дата признания дохода/расхода не зависит от даты осуществления расчетов с контрагентами.

Порядок признания доходов при методе начисления:

- доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;

- если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности;

- для доходов от реализации датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату.

Для внереализационных доходов датой получения дохода признается:

- дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) - по доходам в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) и по иным аналогичным доходам;

- дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика - по доходам в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; в виде безвозмездно полученных денежных средств и по иным аналогичным доходам.

Расходы при методе начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно [51].

Датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья и материалов;
- дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) - для услуг (работ) производственного характера и т.д.

Датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается:

- дата начисления налогов (сборов) - для расходов в виде сумм налогов;
- дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов.

При применении налогоплательщиком кассового метода ведения налогового учета доходы/расходы признаются по дате фактического поступления средств (получения имущества, имущественных прав) либо фактической оплаты расходов.

Установлен особый порядок определения доходов и расходов при кассовом методе:

- датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом;

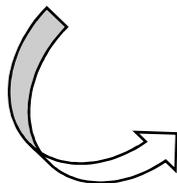
- расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком - приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Необходимо выбрать единый метод, как для доходов, так и для расходов и закрепить его в учетной политике организации. Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн. рублей за каждый квартал [44].

Отметим, что если хозяйствующий субъект понес убытки в отчетном году, то есть произведенные расходы превысили полученные доходы, то налоговая база приравнивается нулю.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется организацией самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года и содержит обязательные данные представленные на рис 1.7.

Необходимые
данные при
расчете
налоговой
базы по налогу
на прибыль
организаций.



1. Период, за который определяется налоговая база.
2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном периоде, в т.ч.:
 - выручка от реализации товаров, работ собственного производства, а также от реализации имущества и имущественных прав;
 - выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
 - выручка от реализации покупных товаров;
 - выручка от реализации финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке;
 - выручка от реализации ОС;
 - выручка от реализации товаров обслуживающих производств.
3. Сумма расходов, произведенных в отчетном периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации.
4. Прибыль (убыток) от реализации.
5. Сумма внереализационных доходов.
6. Сумма внереализационных расходов.
7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.
8. Итого налоговая база за отчетный период.

Рис. 1.7. Данные, необходимые для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Важно помнить, что по прибыли, облагаемой по различным ставкам, налоговая база рассчитывается отдельно.

Сформировав налоговую базу, налогоплательщик рассчитывает налог. Начисленный налог на прибыль организаций (НПО нач.) рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета по формуле:

$$\text{НПО нач.} = \text{Налоговая база} \times \text{Ставка}, \quad (1.1)$$

Сумма налога к уплате в бюджет (НПО бюдж.) определяется за минусом ранее уплаченных авансовых платежей:

$$\text{НПО бюдж.} = \text{НПО нач.} - \text{Сумма авансовых платежей} \quad (1.2)$$

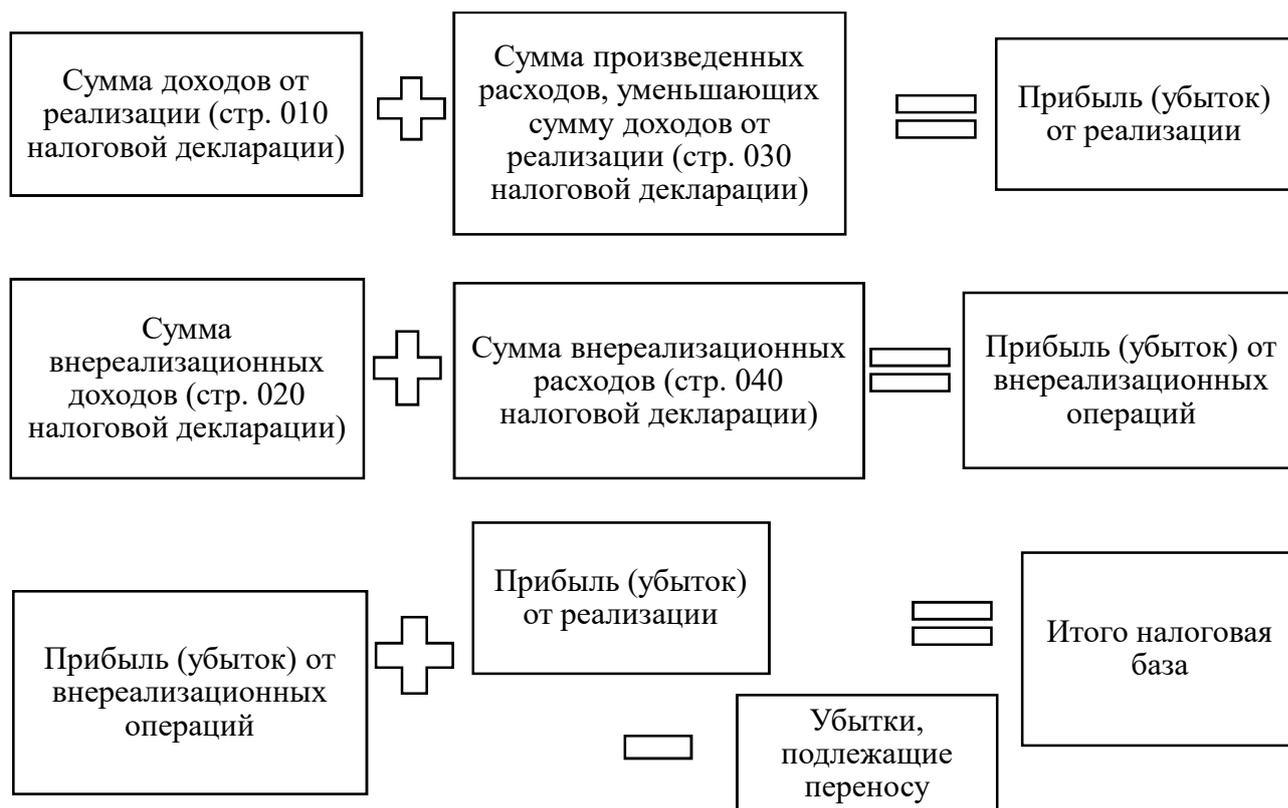


Рис. 1.8. Порядок расчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Основная ставка по налогу на прибыль организаций составляет 20%, при этом 2% перечисляется в федеральный бюджет, а 18% - в региональный. Однако начиная с 2017 года и по 2020 год Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» было изменено соотношение поступлений в различные уровни бюджета: теперь это 3% в федеральный и 17% в региональный.

Кроме того, законодательные органы субъектов РФ могут понижать ставку налога для отдельных категорий налогоплательщиков, но не более чем до 13,5% (12,5 % в 2017 - 2020 гг.). Такая мера была принята для покрытия дефицита бюджета, согласно разработанной налоговой тактике [31].

Налоговым Кодексом Российской Федерации установлены также специальные ставки по налогу на прибыль. На рисунке 1.6 ниже представлены эти специфические ставки.

<p>30%: прибыль по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями.</p>	<p>20% (в федеральный бюджет): доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство.</p>	<p>15%: доходы в виде процентов, полученных владельцами ГЦБ; доходы в виде дивидендов, полученных иностранной организацией по акциям российских организаций.</p>
<p>13%: доходы в виде дивидендов, полученные от российских и иностранных организаций российскими организациями.</p>	<p>10%: доходы иностранных организаций от содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров для международных перевозок.</p>	<p>9%: доходы в виде процентов по некоторым муниципальным ценным бумагам</p>
<p>0% (в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ): в отношении прибыли, организаций, осуществляющих медицинскую / образовательную деятельность; в отношении прибыли организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан; участники «Сколково»; деятельности, связанной с регулированием денежного обращения.</p>	<p>0% (в федеральный бюджет): по доходам в виде процентов по некоторым государственным и муниципальным ценным бумагам; в отношении прибыли организаций – участников региональных инвестиционных проектов; по доходам от выбытия долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций.</p>	

Рис. 1.9. Специальные ставки по налогу на прибыль организаций

Таким образом, в зависимости от вида деятельности, дохода (рис. 1.9) или категории налогоплательщика, налоговые ставки могут быть увеличены или уменьшены, они могут попадать под льготный режим или быть нулевыми.

По налогу на прибыль организаций налоговый период составляет календарный год. Отчетный период составляет: квартал, полугодие и девять месяцев.

По истечении отчетного или налогового периода сам налогоплательщик или налоговый агент обязаны предоставить в налоговый орган налоговую декларацию (определенную форму о доходах, расходах и т. д.) и для этого существуют установленные ст. 289 НК РФ сроки:

1. Не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

2. Не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Что касается формы декларации по налогу на прибыль, она заполняется и подается в налоговые органы по форме, утвержденной приказом ФНС России либо по месту нахождения организации, либо по месту нахождения каждого обособленного подразделения организации [13].

Так как уплата налога на прибыль подразумевает выбор типа авансового платежа, то в зависимости от этого и будут изменяться сроки уплаты налога. Регулируя этот момент, налогоплательщик может выбрать наиболее удобный способ, учитывая особенности ведения своей деятельности.

Сроки уплаты налога, то есть тот период времени, когда налог вносится в бюджет, в зависимости от наименования платежа, представляется возможным совместить в одну таблицу 1.4, расположенную ниже.

Таблица 1.4

Сроки уплаты налога и авансовых платежей

Наименования платежей	Сроки уплаты
1	2
Налог, уплачиваемый по итогам налогового периода	Не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом
Авансовые платежи по итогам отчетного периода: 1. уплачиваемые ежемесячно по фактически полученной прибыли 2. уплачиваемые ежеквартально	1. Не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, за который исчисляется сумма авансового платежа. 2. Не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.
Ежемесячные авансовые платежи	Ежемесячно не позднее 28-го числа текущего месяца
Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащих налогообложению у получателя дохода	В течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход

В течение года организации должны уплачивать авансовые платежи в порядке, установленном ст. ст. 286, 287 НК РФ. Налоговым кодексом предусмотрены три возможных способа их уплаты:

- по итогам I квартала, полугодия и девяти месяцев без уплаты ежемесячных авансовых платежей;
- по итогам I квартала, полугодия и девяти месяцев плюс ежемесячные авансовые платежи внутри каждого квартала;
- по итогам каждого месяца исходя из фактически полученной прибыли.

Подводя итоги можно отметить, что механизм исчисления налога представляет собой совокупность определенных действий плательщика и иных лиц по определению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Налог на прибыль организации относится к группе прямых и пропорциональных налогов и является одним из важнейших налогов в налоговой системе Российской Федерации [16]. Налог на прибыль исчисляется от налогооблагаемой (расчетной) прибыли, его экономическая сущность в том, что его величина находится в прямой зависимости от получаемой прибыли, поэтому он влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала. Налог на прибыль предприятий и организаций – один из наиболее сложных в налоговой системе. Его облагаемая база затрагивает все многочисленные аспекты хозяйственной деятельности предприятия.

В заключении можно отметить, что налог на прибыль организаций является одним из самых эффективных информационных источников в системе государственного управления ввиду объекта налогообложения, прибыли – представляющей собой основной показатель деятельности организации – финансовую базу, за счет которой она уплачивает платежи в бюджет и формирует собственные материальные фонды.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ПРИМЕРЕ ООО «ПРОМАВТОМАТИКА»

2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Промавтоматика»

ООО «Промавтоматика» является российским производителем улучшителей, смесей и компонентов для хлебопекарного и кондитерского производства, а также БАДов и витаминно-минеральных комплексов.

Полное фирменное наименование Общества на русском языке: Общество с ограниченной ответственностью «Промавтоматика». Сокращенное фирменное наименование Общества на русском языке: ООО «Промавтоматика». Место нахождения Общества: РФ, Белгородская область, город Белгород, улица Рабочая, дом 14. Общество учреждено на неограниченный срок.

Общество является юридическим лицом, зарегистрированным 21 февраля 1991 года Исполнительным комитетом Белгородского городского Совета народных депутатов № 115 и его основной государственный регистрационный номер: 1023101659723. ООО «Промавтоматика» имеет следующий идентификационный номер налогоплательщика 3124011441, а код причины постановки на учет – 312301001 (приложения 5,6).

Общество, функционирует на основании устава (приложение 4) и создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и иным действующим законодательством. ООО «Промавтоматика» является хозяйственным обществом, уставный капитал которого разделен на доли.

ООО «Промавтоматика» обладает полной хозяйственной самостоятельностью, обособленным имуществом и имеет самостоятельный баланс.

Общество с ограниченной ответственностью «Промавтоматика» является коммерческой организацией, преследующей в качестве основной цели своей предпринимательской деятельности извлечение прибыли.

Предметом деятельности ООО «Промавтоматика» являются: производство пряностей и приправ, оптовая торговля прочими пищевыми продуктами, розничная торговля прочими пищевыми продуктами, торгово-закупочная деятельность; коммерческо-посредническая деятельность; организация магазинов, пунктов общественного питания; внешнеэкономическая деятельность.

Основной вид деятельности ООО «Промавтоматика» это – производство и реализация пищевых смесей (полуфабрикатов) для хлебопекарной и кондитерской продукции.

Предприятие имеет небольшой штат, в количестве 25 человек, а структуру организации, которую можно представить в виде схемы.



Рис. 2.1 Организационная структура ООО «Промавтоматика»

Таким образом, как видно из схемы (рис. 2.1) выше, структура организации представлена следующим образом: директор, отдел маркетинга и рекламы, производственный отдел, финансовый отдел. В состав финансового отдела входит

бухгалтерская служба возглавляется главным бухгалтером, и состоящая из бухгалтера.

На основании бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчета о финансовых результатах (приложения 7, 8, 9) был проведен анализ финансово-хозяйственной деятельности, результаты которого представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Анализ финансово-хозяйственной деятельности ООО «Промавтоматика»,
проведенный за 2014-2016 гг.

Наименование показателей	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютное отклонение (±)		Темп роста, в %	
				2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Выручка от реализации товаров, тыс. руб.	45 314	64 292	65 330	18 978	1 038	141,9	101,6
2. Себестоимость продаж, тыс. руб.	41 449	46 130	51 571	4 681	5 441	111,3	111,8
3. Прибыль от продаж, тыс. руб.	3 219	12 229	6 956	9 010	-5 273	380	56,9
4. Чистая прибыль, тыс. руб.	2 609	9 301	5 402	6 692	-3 899	356,5	58,1
5. Стоимость основных средств на конец года, тыс. руб.	3 203	3 201	2 803	-2	- 398	99,9	87,6
6. Дебиторская задолженность на конец года, тыс. руб.	5 986	7 640	7 232	1 654	- 408	127,6	94,7
7. Кредиторская задолженность на конец года, тыс. руб.	1 965	2 888	2 022	923	-866	147	70
8. Среднесписочная численность, чел.	25	24	24	-1	0	96	100
9. Затраты на оплату труда, тыс. руб.	7 267	8 606	9 545	1 339	939	118,4	110,9
10. Производительность труда, тыс. руб.	1 813	2 679	2 722	866	43	147,8	103,5
11. Фондоотдача, тыс. руб.	7,1	19,2	10,6	12,1	-8,6	270,4	55,2
12. Рентабельность, %	7,8	26,5	13,5	18,7	13	339,7	50,9

Анализ финансово-хозяйственной деятельности (табл. 2.1) – экономический анализ результатов деятельности предприятия [45].

Показатель выручки ООО «Промавтоматика» стабильно увеличивался в течение всего рассматриваемого периода, с 45 314 тыс. рублей в 2014 до 65 330 тыс. рублей в 2016 году. Увеличение выручки в период с 2014 по 2015 гг. характеризуется темпом роста в 141,9%, а в период с 2015 по 2016 гг. – 101,6%. Это связано с увеличением объемов реализации покупной продукции, а также продукции собственного производства. Косвенной причиной увеличения выручки от реализации можно считать смену руководства организации, так как это напрямую влияет на экономическую активность на рынке отрасли и направления развития в перспективе.

Показатель себестоимость продаж также растет, однако в отличие о выручки более медленными темпами. Так в 2014 году она составила 41 449 тыс. рублей, в 2015 году всего 46 130 тыс. рублей, а в 2016 – 51 571 тыс. рублей. Такая динамика обусловлена общей тенденцией увеличения выпуска продукции, то есть при увеличении выручки от реализации увеличивается и себестоимость продаж, так как в эту себестоимость включаются все расходы на продажу, отражаемые на 44 счете. С 2015 года ООО «Промавтоматика» стала работать с организациями и индивидуальными предпринимателями, находящимися за пределами Белгородской области. Как следствие возросли расходы, относящиеся на себестоимость произведенной продукции: затраты на упаковку, отправку груза, сопровождение груза и командировки работников, связанные с заключением контрактов.

В целом, прибыль от продаж возросла за рассматриваемый период с 3 219 до 6 956 тыс. рублей, однако, надо отметить, что в 2015 году произошел пик значения этого показателя и составил 12 229 тыс. рублей и, следует отметить, что в 2015 году по отношению к предыдущему он составил 380%.

Аналогичная ситуация при анализе чистой прибыли: также в тенденции рост и огромный скачек значения показателя в 2015 году, а затем снижение. Так разница этого показателя между 2014 и 2015 гг. составила 6 692 тыс. рублей, то есть

увеличение чистой прибыли более чем на 6 млн. рублей, а между 2015 и последующим годом в абсолютном выражении получилось отрицательное значение 3 899 тыс. рублей. Изменение указанных двух показателей прямо зависит от колебаний значений «Выручки от реализации товаров», с ее увеличением увеличивается и прибыль.

Анализируя дебиторскую задолженность, можно обозначить стабильный рост значения этого показателя. В первую половину рассматриваемого периода этот показатель вырос на 1 654 тыс. рублей, что является значительным увеличением незакрытых долгов. В период с 2015 по 2016 гг. величина дебиторской задолженности снизилась на 408 тыс. рублей. Все это связано с расширением производства и сотрудничеством, которое подразумевает предоставление отсрочек. Снижение в 2016 году задолженности показывает возврат средств, оплату продукции или списание безнадежных долгов.

Аналогичная ситуация в противоположном виде задолженности – в кредиторской. В 2015 организация увеличила свои долги на 923 тыс. рублей, а вот к 2016 снизить смогла их только на 866 тыс. В относительном выражении на 30% по отношению к 2015 году в 2016 произошло снижение. То есть, иными словами, задолженность предприятия перед другими лицами, которую оно обязано погасить снижается.

Затраты на оплату труда возрастают ежегодно: на 1 339 тыс. рублей в 2015 году (прирост 18%) и на 939 тыс. рублей – в 2016 (прирост 10%). Так как в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, то увеличение подобных расходов является естественным явлением, из-за ежегодной инфляции.

Значение показателя «Производительность труда» возросло с 1 813 тыс. рублей до 2 722 тыс. рублей, несмотря на незначительное изменение

среднесписочной численности работников. Такой рост вызван техническим переоснащением производства: было внедрено новое эффективное оборудование.

При указанных ранее условиях рост таких показателей как фондоотдача и рентабельность является закономерностью. Следует отметить, что сам по себе показатель фондоотдачи не говорит об эффективности использования производственных фондов, а лишь показывает, как соотносится объем полученной от реализации продукции (т.е. выручки) со стоимостью имеющихся у организации средств труда, однако имея динамику за ряд лет, можно судить об эффективности (в 2014 – 7,1,1 тыс. рублей, в 2015 – 19,2 тыс. рублей, а в 2015 г – 10,6тыс. рублей). Рентабельность предприятия комплексно отражает степень эффективности использования материальных, трудовых и денежных и других ресурсов. В общем смысле рентабельность продукции подразумевает, что производство и реализация данного продукта приносит предприятию прибыль. Например, в 2014 году рентабельность составила 26,5 %, а в последующих увеличению, при чем в 2015 скачок до 13,5%, как и по всем другим показателям в этом году, а затем снижение в 2016 году до 8,3%, однако в целом тенденция роста сохранилась.

Расчет рентабельности проводится с целью: контроля прибыли; определения эффективности продаж (прибыльности и убыточности по категориям); отслеживания динамики развития бизнеса; сравнения полученных компанией показателей с аналогичными результатами конкурентов [17]. То, значение рентабельности, которое получилось в результате расчета показывает, что ООО «Промавтоматика» занимает стабильное положение на рынке своей отрасли, и результаты соответствуют средним значениям показателей организаций-конкурентов, таких как «Саф-Нева», «Ингредиенты. Развитие», «Полимол» и другие.

На основе оборотно-сальдовых ведомостей за 2014-2016 гг. ООО «Промавтоматика» (приложения 10, 11, 12) была составлена сводная таблица исчисленных налогов, а также определен удельный вес каждого налога в общей их сумме по годам.

В таблице 2.2 представлена структура налоговых платежей.

Таблица 2.2

Структура налоговых платежей ООО «Промавтоматика» за 2014-2016 гг.

Виды налогов	2014		2015		2016		Изменение доли, в %	
	тыс. руб.	Доля, в %	тыс. руб.	Доля, в %	тыс. руб.	Доля, в %	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. НДС	666,5	43,7	1 291,00	33,4	922	36	76,4	107,9
2. Налог на имущество организаций	11,8	0,8	10,7	0,3	9,9	0,4	35,9	138,9
3. Транспортный налог	1,2	0,1	1,5	0,04	1,2	0,05	46	129,5
4. Земельный налог	79	5,2	92,7	2,4	92,7	3,6	46,3	151,1
5. НДФЛ	73,5	4,8	92,2	2,4	105,7	4,1	49,4	173,2
6. Налог на прибыль организаций	692,7	45,4	2 378,70	61,5	1 427,80	55,8	135,4	90,7
Итого:	1 524,80	100	3 866,80	100	2 559,30	100	*	*

Таким образом, на основании данных таблицы 2.2 можно сделать выводы об изменении структуры налоговых платежей. Так в 2014 году наибольший удельный вес имеют два основных налога: НДС и НПО, при чем почти одинаковое процентное выражение 43,7% и 45,4% соответственно.

В следующем году темп роста доли налога на добавленную стоимость составил 76,4%, то есть сокращение роста показателя на 23,6%. И хотя абсолютный показатель вырос на 624 447 рублей (почти вдвое), удельный вес по этому налогу в 2016 году составил 33,4%. Наибольший удельный вес приходится на налог на прибыль организаций. В рассматриваемом году его доля в составе всех налогов составила 61,5%, а также прирост по этому налогу составил 35%.

А вот удельный вес земельного налога и НДФЛ сократился вдвое несмотря на то, что абсолютный показатель вырос с 78 998 рублей до 92 700 рублей и с 73 544 рублей до 92 200,5 рублей соответственно. Однако в 2016 году происходит увеличение удельного веса в общей сумме налогов по всем показателям за счет

снижения доли НПО, а также снижения и самого абсолютного показателя. Как видно их деклараций такой скачек прибыли произошел из-за больших объемов внереализационных расходов.

Также для оценки финансового состояния организации и его устойчивости рассчитывают показатель налогового бремени [50, стр. 120]. Наиболее распространенной методикой определения налогового бремени организации является порядок расчета, разработанный Минфином России. Он определяется как отношение всех начисленных организацией налогов к сумме выручки от реализации и внереализационных доходов.

Все вышесказанное можно выразить в виде формулы, которая представлена ниже: $НБ = (НП / (В + ВД)) \times 100 \%$, (2.1)

где НБ – налоговое бремя, лежащее на предприятии;

НП – общая сумма всех начисленных налогов;

В – выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг);

ВД – внереализационные доходы.

Итак, предприятие с каждым годом уплачивает все большую сумму налогов в бюджеты разных уровней. Для того, чтобы узнать увеличивается ли вместе с абсолютной совокупностью всех налогов и тяжесть налогового бремени определим его величину с помощью формулы 2.1. Полученные результаты представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Величина налогового бремени ООО «Промавтоматика» в период 2014 – 2016 гг.

Показатель	Исследуемый период			Темп роста, в %	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015г. к 2014г.	2016 г. к 2015
А	1	2	3	4	5
Величина налогового бремени, в %	3,4	6	3,9	176,5	65,0

Показатель налоговой нагрузки является очень низким на протяжении всего исследуемого периода и снижение налогового бремени не требуется. Иными

словами, доля налогов в выручке организации, прибыли и заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции не так высока.

Соответствуя динамике налоговых начислений налоговое бремя также изменяется с увеличением абсолютных показателей налогов [21]. То есть при их увеличении растет и процент нагрузки. Так в 2015 году можно наблюдать более высокую нагрузку на предприятие как следствие увеличения налога на прибыль организации и налога на добавленную стоимость. Такой показатель налоговой нагрузки соответствует среднему уровню величины налогового бремени отрасли.

Таким образом, мы можем наглядно видеть, что ООО «Промавтоматика» успешно справляется с поставленными задачами и целями. Об этом говорят исследуемые за три года показатели, указанные в таблице 2.1 и основанные на основании приложений 7, 8 и 9. И, хотя в последний из исследуемых годов произошло снижение в ряде показателей, по сравнению с первым годом, наблюдается стабильный рост. На основе финансового анализа было установлено, что состояние капитала в процессе его кругооборота стабильное, а способность предприятия к погашению долговых обязательств и саморазвитию на текущий момент времени высока. Кроме того, финансовое состояние организации характеризуется разумным размещением и использованием средств (в том числе на депозитах в банке), а устойчивое финансовое состояние показывает эффективную деятельность фирмы. Такое положение во многом зависит от оптимальности структуры источников капитала (разумное соотношения собственных и заемных средств) и от оптимальности структуры активов предприятия, и в первую очередь от верного соотношения основных и оборотных средств, а также от уравновешенности активов и пассивов предприятия.

2.2 Организация налогового учета доходов и расходов в целях налогообложения прибыли

ООО «Промавтоматика» производит расчет налогов по правилам утвержденным приказом директора об утверждении учетной политики. В учетной политике затронуты порядок учета не только налога на прибыль, но и так же налога на имущество организаций и НДС (приложение 13). Исчисление налога на прибыль осуществляется бухгалтерской службой как структурным подразделением организации, возглавляемым главным бухгалтером.

Данные налогового учета содержат следующую информацию:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах.

Согласно учетной политике: «Определение доходов и расходов при исчислении налога на прибыль происходит по методу начислений». Это связано с ограничением, которое накладывает статья 273 Налогового Кодекса Российской Федерации: «Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 000 000 рублей за каждый квартал.» [2].

На основании учетной политики организовывается система исчисления налоговой базы при расчете налога на прибыль, которая определяется на основе порядка группировки и отражения объектов и хозяйственных операций одновременно и в бухгалтерском и в налоговом учете организации и утверждаются формы аналитических регистров налогового учета для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль. Эти регистры налогового учета для целей

определения налоговой базы по налогу на прибыль должны накапливать (содержать) информацию ежемесячно за отчетный год [22, стр. 153].

В учетной политике для целей налогообложения так же была утверждена свободная форма первичного налогового учета для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль именуемая как справка «Справка бухгалтера или иного специалиста организации». Весь налоговый учет для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль согласно утвержденной учетной политике ведется на бумажных носителях и в электронном виде. Если следовать структуре учетной политике далее раздел посвящен разделному учету доходов и расходов. Этим разделом было установлено, что ведение раздельного учета доходов и расходов происходит по следующим видам деятельности:

1. Производство и реализация продукции основного производства;
2. Реализация покупных товаров;
3. Реализация транспортных услуг

Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов.

Доходы и расходы, согласно учетной политике ООО «Промавтоматика» относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, распределяются ежеквартально.

Что касается амортизируемого имущества, то для целей налогообложения прибыли был установлен линейный метод амортизации по объектам амортизируемого имущества, а также распределение объектов амортизируемого имущества по амортизационным группам, исходя из срока полезного использования, определенного в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей на основании классификации основных средств и нематериальных активов, определяемой Правительством РФ.

Для целей налогообложения прибыли в отношении приобретаемых объектов основных средств, бывших в употреблении, норма амортизации определяется

исходя из срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации этого объекта предыдущими собственниками [7].

Кроме того, организация включает в состав расходов единовременно суммы амортизационной премии, относящейся к приобретаемым объектам основных средств в следующем размере: 10% от стоимости для основных средств, относящихся к первой и второй группам и 30% для основных средств, относящихся к группам с третьей по седьмую.

Положения, касающиеся учета расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций:

1. Прямые расходы по товарам собственного производства (кроме товаров обслуживающих производств и хозяйств) формируются в составе: основного сырья и материалов; амортизационных отчислений по основным средствам с учетом амортизационной премии; расходы на оплату труда, указанные в ст.255 Налогового кодекса РФ (кроме расходов на оплату труда управленческого персонала обслуживающих производств и хозяйств, персонала занятого выполнением работ и оказанием услуг, а также персонала оптовой, мелкооптовой и розничной торговли); страховые взносы; электроэнергия и теплоэнергия на технологические цели.

2. Порядок оценки остатков незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе исходя из количественных показателей сырья в остатках готовой продукции и готовой продукции в килограммах.

3. При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых в производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) применяется метод оценки по средней себестоимости.

4. Расходы на ремонт основных средств учитываются в фактических размерах.

5. Расходы на НИОКР, как давшие, так и не давшие положительного результата, учитываются в составе расходов единовременно на дату завершения таких исследований.

6. Представительские расходы включаются в состав расходов в фактических размерах, но не более 4 % от расходов на оплату труда отчетного периода.

7. Расходы на рекламу не указанные в п. 4 статьи 264 признаются в фактических размерах, но не более 1% выручки от реализации для целей налогообложения прибыли, рассчитанной согласно ст. 249 Налогового кодекса РФ.

8. Расходы, связанные с изготовлением образцов готовой продукции на выставках учитывать в составе расходов на рекламу.

9. При реализации покупных товаров стоимость приобретения данных товаров для уменьшения доходов от реализации определяется по методу средней себестоимости.

10. Расходы по обязательному и добровольному страхованию, по которым предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, включаются в расходы в течение срока действия договора страхования ежеквартально, пропорционально календарным дням действия договора в отчетном периоде.

11. Предоставление за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование имущества считается доходами и расходами, связанными с производством и реализацией.

12. Ежеквартально по дебиторской задолженности, возникшей в связи с реализацией товаров (работ, услуг) сроком более 90 дней формируется резерв по сомнительным долгам в размере 100% суммы долга, а со сроком от 45 до 90 дней формируется резерв 50%.

13. Создание резерва на оплату отпусков: механизм создания резерва на оплату отпусков в налоговом учете утвержден согласно ст. 324.1 Налогового Кодекса Российской Федерации. Согласно указанной правовой норме, резерв на оплату отпусков создается непосредственно под отпуска отчетного года и, соответственно, в конце года он почти никогда не имеет остатка.

14. Оплата авансовых платежей по налогу на прибыль осуществляется ежеквартально исходя из фактической суммы прибыли за отчетный квартал.

Именно налоговый учет дает возможность формирования полной и достоверной информации о порядке учета в целях налогообложения хозяйственных операций.

Одной из главных задач налогового учёта является определение суммы платежей в бюджет и задолженности перед бюджетом по налогам на определённую дату, а предметом налогового учёта выступает деятельность предприятия, в результате которой и возникают обязательства по исчислению и уплате налога [33].

Порядок ведения налогового учета для целей исчисления налога на прибыль предусматривает большое количество различных вариантов.

Следовательно, любое предприятие может разработать для себя учетную политику в части налогообложения прибыли, полностью учитывающую нюансы своей деятельности.

В таблице 2.4 представлены основные элементы налоговой учетной политики ООО «Промавтоматика» (приложение 13), которые и отражают способы ведения налогового учета в организации.

Таблица 2.4

Способы ведения налогового учета в целях налогообложения прибыли в
ООО «Промавтоматика»

Элемент учетной политики	Способы ведения налогового учета
1	2
Начисление амортизации	Начисление амортизации производится линейным способом. Переоценка основных фондов не производится.
Учет нематериальных активов и амортизация по ним	Для целей налогового учета нематериальные активы учитываются по фактическим затратам без учета процентов, начисленных по заемным средствам, до момента принятия их к учету. Переоценка нематериальных активов не производится. Износ для целей бухгалтерского и налогового учета начисляется линейным способом.
Метод признания доходов и расходов	Доходы и расходы признаются по методу начисления. Выручка от реализации продукции, товаров в целях бухгалтерского и налогового учета для расчета налога на прибыль определяется по мере оказания услуг (отгрузки товаров покупателям, сдачи работ заказчикам).

Элемент учетной политики	Способы ведения налогового учета
1	2
Учет основных средств	К основным средствам относится имущество стоимостью более 40 тыс. рублей и сроком службы более 12 месяцев. Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.
Учет материально-производственных запасов и товаров	МПЗ для реализации и сбыта, для собственного потребления учитываются по покупной стоимости, Учет товаров для продажи осуществляется на 41 счете, услуги по доставке включаются в первоначальную стоимость. МПЗ приходятся на счете 10 по цене приобретения с учетом всех расходов. Фактическая себестоимость МПЗ списывается на издержки обращения, используя оценку материала по средней стоимости. МПЗ, находящиеся в пути или переданные покупателю под залог, учитываются в оценке, предусмотренной в договоре, с последующей корректировкой фактической себестоимости.
Создание резервов	Создается резервов по отпускам, под обесценение ценных бумаг, по выплате вознаграждения по итогам работы за год и выслуге лет, по сомнительным долгам.
Учет затрат на ремонт основных средств	Ремонт ОС включается в расходы в состав прочих в размере фактических затрат.
Порядок исполнения обязательств по налогу на прибыль	Отчетными периодами признаются 1 квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Авансовые платежи уплачиваются ежемесячно в размере 1/3 налога от прибыли прошлого квартала. Авансовый платеж по итогам отчетного квартала определяется исходя из фактической прибыли за этот отчетный период.

Таким образом, согласно принятой к использованию учетной политике (табл. 2.4), возможно использование свободной формы первичного налогового учета для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль. Главным бухгалтером составляется справка о разнице, возникших между налоговым и бухгалтерским учетом. Такие справки бухгалтер составляет ежемесячно, ежеквартально и ежегодно. Сводные годовые справки за исследуемый период представлены в приложении 14, 15, 16.

При формировании налоговой декларации возникают трудности с ее заполнением, ведь налоговая ставка применяется именно к разнице между

полученными доходами и произведенными расходами. Однако данные налогового учета могут отличаться от данных бухгалтерского. На основании бухгалтерских справок, создаваемых для удобства учета бухгалтером ООО «Промавтоматика», можно рассмотреть и проанализировать ту разницу, которая возникает между учетом прямых и косвенных расходов по двум видам учета в 2016 году. Таблица 2.5 составлена на основании бухгалтерской справки (приложении 16).

Таблица 2.5

Разница по бухгалтерскому и налоговому учету за 2016 г.

руб.

Наименование операции	По данным бухгалтерского учета	По данным налогового учета	Отклонение данных налогового учета от данных бухгалтерского учета	
			+	-
1	2	3	4	5
Основные средства	458 613,49	443 553,23	0	15 060,26
Готовая продукция, остаток				
на начало периода	1 725 509,42	1 724 584,98		924,44
на конец периода	2 302 211,33	2 505 785,38	0	203 574,05
НЗП, остаток				
на начало периода	204 427,71	134 307,01		70 120,70
на конец периода	306 230,70	264 079,16	42 157,54	
Доходы 91 счет	154 993,35	154 993,35	0	
Расходы 91 счет	280 921,95	218 998,92		61 923,03
ИТОГО по столбцам			42 157,54	351 602,48
ИТОГО разница			0	309 444,94
ПРИБЫЛЬ ПО БУ				6 829 321,44
ПРИБЫЛЬ ПО НУ				7 138 766,38

На основании таблицы 2.5 можно провести анализ расхождения данных, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетами в отношении прямых и косвенных расходов. В каждой отдельной операции разница возникает по индивидуальным причинам, так как это объясняется особенностью производства. В последствии эта разница относится либо на дебет или кредит 68 счета. Исходя из

данных, находящихся в справках (приложение 14, 15, 16), заполняется налоговая декларация.

Не все прямые расходы, понесенные организацией, будут входить в расходы, указанные в декларации, так как исходя из данных налогового учета, из года в год отличие формируется в «Основных средствах», «Готовой продукции» и «Незавершенном производстве».

За рассматриваемый год расхождение при учете основных средств составило 15 060,26 рублей. Эта разница связана с применением такого права налогоплательщика как амортизационная премия, таким образом по налоговому учету расходы были списаны единовременно, а по бухгалтерскому – продолжают списываться до сих пор до истечения всего срока полезного использования.

Далее в состав прямых расходов входит счет 43 «Готовая продукция». В рассматриваемом хозяйствующем субъекте всегда возникает разница по бухгалтерскому и налоговому стоимостному остатку готовой продукции. Подобное расхождение имеет место и на начало отчетного периода и на конец, 924,44 рублей и 203 574,05 рублей соответственно. Аналогичная ситуация наблюдается при учете остатка незавершенного производства, также присутствует разница и на начало отчетного периода и на конец. Для обобщения информации о стоимости незавершенного производства используется счет 20 «Основное производство». По дебету этого счета собираются прямые и косвенные расходы, расходы вспомогательных и иных участвующих в изготовлении продукции производств, а по кредиту отражаются суммы фактической себестоимости завершенного производства. Остаток по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Незавершенное производство при виде деятельности ООО «Промавтоматика» всегда присутствует и всегда есть разница между бухгалтерским и налоговым учетом. Разницы счета 43 и остатка по счету 20 объясняется тем, что и готовая продукция, и незавершенное производство

списывается по учетно-плановой себестоимости, что предусмотрено действующей учетной политикой, а цена реализации меняется в течении отчетного периода.

Прочие расходы, учитываемые на 91 счете, также имеют расхождение. Так, например, расходы, которые можно учесть при определении налоговой базы для налога на прибыль организации в бухгалтерском учете составляют 280 921,95 рублей, а в налоговом – 218 998,92 рублей. Таким образом разница составляет 61 923,03 рублей, то есть на эту сумму меньше расходов можно включить в декларацию. Такая ситуация возникает в рассматриваемом году из-за оплаты НДС по сторонним покупкам, не относящимся к производству, материальной помощи сотрудникам, благотворительность, штрафы и прочие расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

И если последовательно сложить строки каждого из двух столбцов разниц, то получим итоговую разницу.

Разница между кредитом счета 68 и дебетом того же счета составляет разницу, которая возникает между прибылью по бухгалтерскому учету и по налоговому. В 2016 она составила 309 444,94 рублей, это означает, что именно на эту сумму надо доначислить к значению прибыли по бухгалтерскому учету, для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организации.

Бухгалтерская справка, на основании которых составлена рассмотренная выше таблица ведется ежегодно и создана для удобства бухгалтера при заполнении налоговой декларации.

Справки за 2014 и 2015 находятся в приложении 14 и 15, в которых также существует различие между бухгалтерским и налоговым учетом на 159 331,41 рублей в 2014 году и на 225 499,39 рублей в 2015, то есть прибыль по бухгалтерскому учету меньше и необходимо доначисление.

Каждое число, вносимое в строку налоговой декларации, является данным налогового учета.

Анализ отличия данных по расходам и по доходам в рамках налогового и бухгалтерского учета представлен в таблице 2.6 ниже.

**Сравнительный анализ данных бухгалтерского и налогового учета по
формированию прибыли за 2016 год**

Наименование показателя	Данные бухгалтерского учета, руб.	Данные налогового учета, руб.	Отклонения (НУ от БУ)	
			Абсолютное, +/-	Относительное, %
1	2	3	4	5
1. Выручка от реализации	65 329 682	65 329 682	-	-
2. Внереализационные доходы	154 993	84 329	-70 664	-46
3. Стоимость реализованных покупных товаров	1 579 854	1 449 077	-130 777	-8
4. Прямые расходы	50 121 735	46 681 014	-3 440 721	-7
5. Косвенные расходы	10 102 551	9 996 619	-105 932	-1
6. Внереализационные расходы	218 998	148 335	-70 663	-32

Такой показатель как выручка от реализации, согласно таблице 2.6, по данным бухгалтерского и налогового учетов не отличается и составляет 65 329 682 рублей (приложение 12). Именно эта сумма и вносится в декларацию в строку 010 налоговой декларации.

Показатель внереализационные доходы в абсолютном выражении отличается по данным бухгалтерского и налогового учетов на 70 664 рублей. Несмотря на то, что по данным первого учета внереализационные доходы составили 154 993,35 рублей, в налоговую декларацию пойдет сумма 84 329 (приложение 17). Это связано с тем, что курсовые разницы организации имели место в году несколько раз, и были как благоприятными для организации, так и наоборот. Однако общая сумма потерь была больше, чем сумма выигрыша от изменения курса и было принято решение свернуть подобные внереализационные доходы на счет 91.2, но уже в качестве внереализационных расходов.

Следующая строка, которая имеет расхождение данных в двух видах учета называется «Стоимость реализованных покупных товаров». По данным

бухгалтерского учета стоимость составила 1 579 854 рублей, а по данным налогового – 1 449 077 рублей (приложение 18). Такая ситуация возникла потому, что как раз на величину разницы товары, приобретенные для перепродажи, были использованы в основном производстве в качестве переработки.

Показатель «Прямые расходы» в своем денежном выражении никогда не будет тождественен в двух видах учета. Как рассматривалось ранее, разница равная 3 440 721 рублей прежде всего существует из-за остатка готовой продукции на складе и незавершенного производства на начало и конец периода (приложение 19 и 20). Все эти остатки списываются по учетно-плановой себестоимости в то время как цена реализации в течении отчетного периода может изменяться. То есть на 8% меньше прямых расходов учитывается при формировании налоговой базы.

Наименьшая разница (1%) между данными бухгалтерского и налогового учета прослеживается при признании косвенных расходов. Различие в абсолютном выражении составляет 105 932 рублей и достигается за счет разницы в сумме амортизации, которая относится на счет 26 – общехозяйственные расходы (приложение 21). Кроме того, не могут учитываться в составе косвенных расходов расходы на рекламу товара, которая выражается в рассылке образцов продукции, а также в поставке ее на различные ярмарки с целью дегустации.

Почти на 71 000 рублей в абсолютном выражении и на 34% - в относительном отличаются данные налогового учета от данных бухгалтерского в отношении внереализационных расходов (приложение 22). Такое различие идет в основном за счет вышеупомянутых курсовых разниц, которые в общем итоге составили расходы организации, и при уменьшении на доходы дали значение меньшее на 70 663,70 рублей, благотворительности, которая не учитывается в расходы организации, однако уменьшает ее доходы, в данном случае на 44 000 рублей и материальной помощи работнику в размере 4 000 рублей.

Кроме того, ООО «Промавтоматика» понесла расходы в виде налога на добавленную стоимость в размере 6 079,44 рублей при приобретении продукции не

связанной с производством и не обоснованной экономически – при покупке цветочных горшков для благоустройства кабинетов.

Подводя итоги, можно сказать, что ведение налогового учета даже на примитивном уровне необходимо для того, чтобы правильно исчислить и уплатить налог на прибыль, ведь исчисление налоговой базы для расчета налогов только по правилам бухгалтерского учета невозможно, а ошибки расчета налогов обходятся намного существеннее бухгалтерских ошибок, так как за них назначают штрафы и пени. Ведение же бухгалтерского учета помогает оценить и увидеть реальную экономическую ситуацию на предприятии [30, стр. 142]. Как правило данные по обоим видам учета не совпадают и необходимы для разных целей пользователя. За весь исследуемый период с 2014 по 2016 год наблюдается разница в результатах деятельности по налоговому и бухгалтерскому учету. Несмотря на то, что предприятие не ведет отдельного налогового учета, составление приведенных в приложении таблиц в виде оборотов помогает наглядно оценить расходы, относящиеся в тому или иному типу.

2.3 Анализ исчисления налога на прибыль организаций в ООО «Промавтоматика»

Налоговая база по налогу на прибыль в ООО «Промавтоматика» формируется по общему правилу, то есть представляет собой разницу между доходами и расходами. Объектом обложения налогом на прибыль выступают доходы, полученные ООО «Промавтоматика» за отчетный период и уменьшенные на величину произведенных расходов, документально подтвержденных и экономически обоснованных.

На основании бухгалтерских справок, отдельных расшифровок счетов, составляемых бухгалтером (приложения 17-26), налоговых деклараций, оборотно-сальдовой ведомости (ОСВ) и прочих учетных документов ООО

«Промавтоматика» рассчитаем налог на прибыль организаций для уплаты по данным 2016 года.

Для того, чтобы сформировать налоговую базу по налогу на прибыль необходимо установить значение в денежном выражении пяти составляющих: доходов от реализации; внереализационных доходов; расходов, связанных с реализацией; внереализационных расходов и имеющихся убытков.

Все доходы, полученные налогоплательщиком за исследуемые период с 2014 по 2016 гг. представлены в таблице 2.7.

Таблица 2.7

Динамика доходов ООО «Промавтоматика» за 2014-2016 года

Наименование показателя	Исследуемый период, в г.			Абсолютное отклонение, (+/-)		
	2014	2015	2016	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2016 г. к 2014 г.
1	2	3	4	5	6	7
Доходы от реализации (всего), в т.ч.:	45 420 933	64 451 824	65 329 800	19 030 891	877 976	19 908 867
Выручка от реализации товаров собственного производства	43 707 486	62 129 423	63 504 197	18 421 937	1 374 774	19 796 711
Выручка от реализации покупных товаров	1 606 591	2 162 367	1 825 603	555 776	-336 764	219 012
Выручка от реализации прочего имущества	106 856	160 034	0	53 178	-160 034	-106 856
Внереализационные доходы (всего)	51 131	182 794	84 329	131 663	-98 465	33 198

Итак, выручка от реализации в ООО «Промавтоматика» представляет собой сумму трех составляющих: выручки от реализации товаров собственного производства, выручки от реализации покупных товаров и выручки от реализации прочего имущества.

Согласно данным налогового учета за 2016 год выручка от реализации покупных товаров составляет 1 825 603 руб., эта сумма рассчитывается из данных

оборотно-сальдовой ведомости, где по кредиту счета 41 представлены затраты на приобретение товара без НДС.

Согласно указанному документу товары были куплены на сумму 1 579 854,40 руб., однако количество на сумму 130 777,36 руб. пошло на переработку, что хорошо отражено в анализе счета 41.01 (приложение 18). К оставшимся в результате хозяйственных операций 1 449 077,04 руб. добавляется торговая наценка, и в строку 012 приложения 01 листа 01 вносится сумма 1 825 603 руб. Показатель «выручка от реализации прочего имущества» в рассматриваемом 2016 году равен нулю, то есть реализации имущества в 2016 году не происходила, в отличие двух предыдущих годов 2014 и 2015, где она составила 106 856 руб. и 160 034 руб. соответственно.

Выручка от реализации товаров собственного производства составляет более 90% всех доходов от реализации на протяжении всего исследуемого периода. В 2016 году, согласно данным налогового учета эта реализация составила 63504 197 руб.

Такая сумма складывается из затрат на приобретение материалов на выпуск этой продукции 50 801 631,15 руб. без НДС и остатка готовой продукции на складе 1725 509,42 руб. на начало периода за вычетом ее же остатка на складе на конец периода 2 302 211,33 руб. с добавлением торговой наценки. Оборот готовой продукции согласно ОСВ составил 50 224 929,24 руб., а реализация за 2016 год составила 50 121 735,35 руб.

Это связано с тем, что продукция на 23 318,37 руб. была отправлена в качестве рекламы в виде образцов потребителям, а также на выставки и ярмарки. Более того часть продукции остатка была отправлена в переработку на сумму 79 875,52 руб. За весь исследуемый период прослеживается повышение этого показателя, это свидетельствует о наращивании и расширении производства, увеличении доли рынка и конкурентоспособности. Как следствие увеличиваются и доходы от реализации в целом, благодаря ежегодному увеличению составных частей, таких как выручка от реализации товаров собственного производства,

выручка от реализации покупных товаров и выручка от реализации прочего имущества.

Еще одна доходная статья – это внереализационные доходы, которые в рамках ООО «Промавтоматика» за 2016 год представляют собой проценты к получению от размещенного депозита в банке в размере 83 157,93 руб. и прочие внереализационные доходы в виде списания задолженности на сумму 1 171,72 руб. Их сумма и дает то значение, которое вносится в налоговую декларацию в строку 100. Так как эти доходы не зависят от производства и выпуска продукции, они изменяются в течении исследуемого периода хаотично, то снижаются на 98 465 рублей в период с 2014 по 2015 год, то возрастают на 33 198 рублей в период с 2015 по 2016 год.

Известно, что для получения налогооблагаемой базы недостаточно одних полученных доходов. Налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на расходы [42]. Однако не любые понесенные расходы могут выступать в качестве уменьшаемого. Налоговым Кодексом Российской Федерации четко регламентированы критерии отнесения затрат к расходам.

Так, например, в ООО «Промавтоматика» расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, делятся на прямые и косвенные. Прямые расходы непосредственно связаны с производством и растут пропорционально объемам выпуска продукции.

Косвенные расходы также зависят от вида деятельности, но не в такой степени, туда на примере ООО «Промавтоматика» относится упаковка и доставка продукции, оплата рабочих поездок и командировок, а также проживание командированных сотрудников.

Внереализационные расходы не относятся непосредственно к производству продукции и основной деятельности организации ООО «Промавтоматика» и представляют собой, например, услуги банку или обучение сотрудника.

Динамика состава произведенных расходов в период с 2014 по 2016 гг. представлена в таблице 2.9.

Динамика расходов ООО «Промавтоматика» за 2014-2016 года

Наименование показателя	Исследуемый период, в г.			Абсолютное отклонение, (+/-)		
	2014	2015	2016	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.	2016 г. к 2014 г.
1	2	3	4	5	6	7
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, в т.ч.:	41 868 402	52 422 399	58 126 710	10 553 997	5 704 311	16 258 308
Прямые расходы, связанные с реализацией товаров собственного производства	31 605 474	40 149 932	46 681 014	8 544 458	6 531 082	15 075 540
Прямые расходы, связанные с реализацией покупных товаров	1 296 372	1 708 351	1 449 077	411 979	-259 274	152 705
Косвенные расходы – всего	8 852 214	10 370 865	9 996 619	1 518 651	-374 246	1 144 405
Суммы налогов, сборов и страховых взносов	133 386	141 779	145 363	8 393	3 584	11 977
Стоимость реализованного имущества	114 342	193 251	0	78 909	-193 251	-114 342
Внереализационные расходы	140 401	318 682	148 335	178 281	-170 347	7 934

Таким образом, как было сказано ранее в сумму доходов, уменьшающих доходы от реализации, входит значение прямых расходов, связанных с реализацией товаров собственного производства, реализацией покупных товаров, косвенных расходов, а также цены приобретения реализованного имущества и расходов по его реализации.

Согласно имеющимся данным налогового учета (приложения 17-26) за 2016 г. прямые расходы, связанные с реализацией товаров собственного производства, составили 46 681 014 руб. Такая сумма получается, если остатки готовой продукции на складе сложить с произведенными прямыми расходами в виде

амортизации 264 359,95 руб., материалами 41 373 965,85 руб. и расходами на оплату труда и социальное страхование, а далее отнять остатки готовой продукции на конец отчетного периода. За весь исследуемый период прослеживается стабильный рост этого показателя расходов, что говорит о наращивании темпов производства и реализации продукции.

Исходя из анализа счетов налогового учета за 2016 год, предоставленного организацией, заполняется строка 030 декларации. Отметим, что расходы, связанные с реализацией покупной продукции, зависят лишь от объемов покупки товаров, предназначенных для перепродажи и зависят только от бизнес-планов организации.

Показатель «Косвенные расходы» представляет собой сумму всех общехозяйственных расходов, отраженных в анализе счетов налогового учета за вычетом разницы, возникшей при применении амортизационной премии. Кроме того, в косвенные расходы входят расходы по содержанию лаборатории в размере 2 432 576,96 рублей, все затраты по дебету счета за вычетом прямых расходов и различные расходы на продажу, такие как упаковка 96 330,98 рублей, сопровождение груза и проживание сопровождающего – 327 737,75 и так далее. Таким образом значение косвенных расходов слабо зависит от реализации продукции, поэтому и динамика не пропорциональна, значение косвенных расходов то повышается, то понижается. Кроме того, в сумму косвенных расходов также входит совокупность всех уплаченных организацией налогов за исключением налога на прибыль организаций, НДС и НДФЛ.

Далее, необходимым элементом для расчета налоговой базы выступают внереализационные расходы. Значение этого показателя составляет 148 335 рублей и складывается из следующих расходов: во-первых, это расходы, получившиеся из-за курсовых разниц в размере 6 381,76 рубль; во-вторых, стоимость обучения сотрудника с которым заключен договор об отработке в размере 23 345 рублей; в-третьих, это расходы 2015 (предшествующего) года; в-четвертых, оплата услуг Сбербанка на сумму 60 959,10 рублей и так далее. Внереализационные расходы то

увеличиваются, то уменьшаются в период с 2014 по 2016 гг., так в 2014 они составили 140 401 рубль, а в следующем - 318 682 рубля.

Таким образом, чтобы найти налогооблагаемую базу необходимо доходы от реализации уменьшить на расходы, связанные с реализацией и к этой разности прибавить разность внереализационных доходов и внереализационных расходов.

Таблица 2.10 представляет собой свод данных налоговой базы и суммы авансовых платежей по годам (приложение 27, 28, 29), а также включает в себя суммы исчисленного налога с подразделением на бюджеты.

Таблица 2.10

Исчисление налога на прибыль на примере ООО «Промавтоматика» в период с 2014 по 2015 год

Наименование показателя	Исследуемый период, в г.		
	2014	2015	2016
1	2	3	4
Доходы от реализации	45 420 933	64 451 824	65 329 800
Внереализационные доходы	51 131	182 794	84 329
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации	41 868 402	52 422 399	58 126 710
Внереализационные расходы	140 401	318 682	148 335
Убытки	0	0	0
Налоговая база для исчисления налога	3 463 261	11 893 537	7 139 084
Сумма исчисленного налога всего (20%)	692 652	2 378 708	1 427 817
в федеральный бюджет (2%)	69 265	23 781	142 782
в бюджет Белгородской области (18%)	623 387	2 140 837	1 285 035
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный период, всего	388 353	1 657 279	1 276 308
в федеральный бюджет	38 835	165 728	127 630
в бюджет Белгородской области	349 518	1 491 551	1 148 678
Сумма налога к доплате, всего	304 299	721 429	151 509
в федеральный бюджет	30 430	72 143	15 152
в бюджет Белгородской области	273 869	649 286	136 357

Таким образом, в 2016 году (табл. 2.10) с полученной прибыли в размере 7139 084 руб., ООО «Промавтоматика» уплатила налог равный 1 427 817 руб. из

которой: федеральный бюджет - 142 782 руб., а бюджет Белгородской области - 1285 035 руб.

В течении отчетного периода организация обязана уплачивать авансовые платежи, сумма таких платежей составила 1 276 308 руб. в целом, и 127 630 руб. и 1 148 678 руб. в соответствии с делением отчислений по уровням бюджета. ООО «Промавтоматика» уплачивает авансовые платежи уплачиваются ежемесячно в размере 1/3 налога от прибыли прошлого квартала. Авансовый платеж по итогам отчетного квартала определяется исходя из фактической прибыли за этот отчетный период. По результатам 2016 года ООО «Промавтоматика» уплатила до 28.03.2017 налог, с учетом авансовых платежей в размере 151 509 рублей.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что организация успешно развивается на рынке своей продукции, о чем говорит увеличивающаяся ежегодно прибыль и налог на нее. Также согласно данным проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности ООО «Промавтоматика» имеет высокие значения таких показателей как фондоотдача и рентабельность, то есть эффективно были использованы материальные, трудовые и прочие ресурсы [23]. Этот показатель говорит о том, сколько прибыли приходится на каждый рубль затрат, включенных в себестоимость производства продукции. Рассчитанный показатель налогового бремени изменяется за отчетный период. При увеличении суммы налога в абсолютном выражении меняется и тяжесть налогового бремени, однако его значение соответствует среднему значению этого показателя на рынке отрасли.

ООО «Промавтоматика» не ведет налоговый учет отдельно, однако в целях контроля и регулирования прибыли и ее налогообложения организация ведет учет доходов и расходов используя анализы счетов и субсчетов в программе «1С: Бухгалтерия». Налоговый учёт и отчётность, которые ведутся в ООО «Промавтоматика» в свободной форме все же необходимы, потому что существование и работа любой системы подразумевает наличие контроля над ней, а такой контроль невозможно организовать без учёта.

Правильное исчисление налога на прибыль возможно только при правильном учете расходов, так как они должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными. Важно знать и уметь какие затраты в какую их категорию можно отнести, а также в полной мере изучить законодательство, чтобы использовать все возможные льготы и отсрочки, платить минимум из положенного и отстаивать свои права в спорах с налоговыми органами.

2.4. Совершенствование налогового механизма налога на прибыль организаций в России, перспективы и пути совершенствования

Согласно официальному документу, опубликованному на сайте Министерства Финансов Российской Федерации в целях обеспечения сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации в рамках совершенствования налогового механизма по налогу на прибыль Правительством, было предложено:

- во-первых, ограничить перенос убытков, полученных налогоплательщиками в предыдущих налоговых периодах, в размере не более 30 процентов налоговой базы текущего отчетного (налогового) периода, рассчитанной без учета переноса убытков прошлых лет. При этом ограничение срока переноса убытков десятью годами предлагается отменить;
- изменить существующее соотношение ставок налога на прибыль организаций между федеральным бюджетом и бюджетом субъекта Российской Федерации, установив для налога, зачисляемого в федеральный бюджет, ставку налога на прибыль в размере 3 процентов, для бюджетов субъектов Российской Федерации – 17 процентов.

Такие меры, в первом случае увеличивающие налоговую базу, а во втором изменяющие соотношение поступлений в бюджеты необходимы для аккумуляции денежных средств в федеральный бюджет Российской Федерации. Полученные

таким образом дополнительные доходы федерального бюджета будут направлены на поддержку наименее обеспеченных регионов.

Таким образом основные направления налоговой политики государства в перспективе на 2017-2018 гг. проектируется на увеличение поступлений в бюджет Российской Федерации.

Однако для мощного развития экономики недостаточно просто повышать ставки, перераспределять их доли, ограничивать размер убытков, изменять срок признания таких убытков или даже сокращать список расходов, уменьшающих налоговую базу [46].

Одним из возможных направлений совершенствования механизма исчисления и уплаты налога на прибыль является необходимость дифференциации ставок налога на прибыль в зависимости от способа получения прибыли или вида деятельности.

Так, например, существуют организации, которые производят продукцию и продают ее, а есть кто занимается только перепродажей; существуют организации оказывающие услуги и выполняющие работы. Несмотря на то, что цель у каждого перечисленного хозяйствующего субъекта состоит в извлечении прибыли, процесс ее получения различен и различны ресурсные затраты.

Организации, которые выступают посредниками между производителем и потребителем не производят продукцию, но имеют прибыль, кроме того они могут создавать различные торговые артели или монополизировать на рынке, получая иногда больший доход, чем компания-производитель. Таким образом, применения ставок, зависящих от вида деятельности, смогло бы регулировать поступления денежных средств бюджет, и в более полном размере реализовывались фискальная и регулирующая функция налога на прибыль организаций.

Следующее направление совершенствования исчисления и уплаты налога заключается в тщательном пересмотре принципов признания расходов для целей налогообложения [38]. Благодаря существующим принципам, в большинстве случаев образуются разницы и временные, и постоянные.

На основании ПБУ 18/02 составлена схема, представленная на рис. 2.2, которая кратко отражает сущность такого явления как упомянутые ранее различия [8].

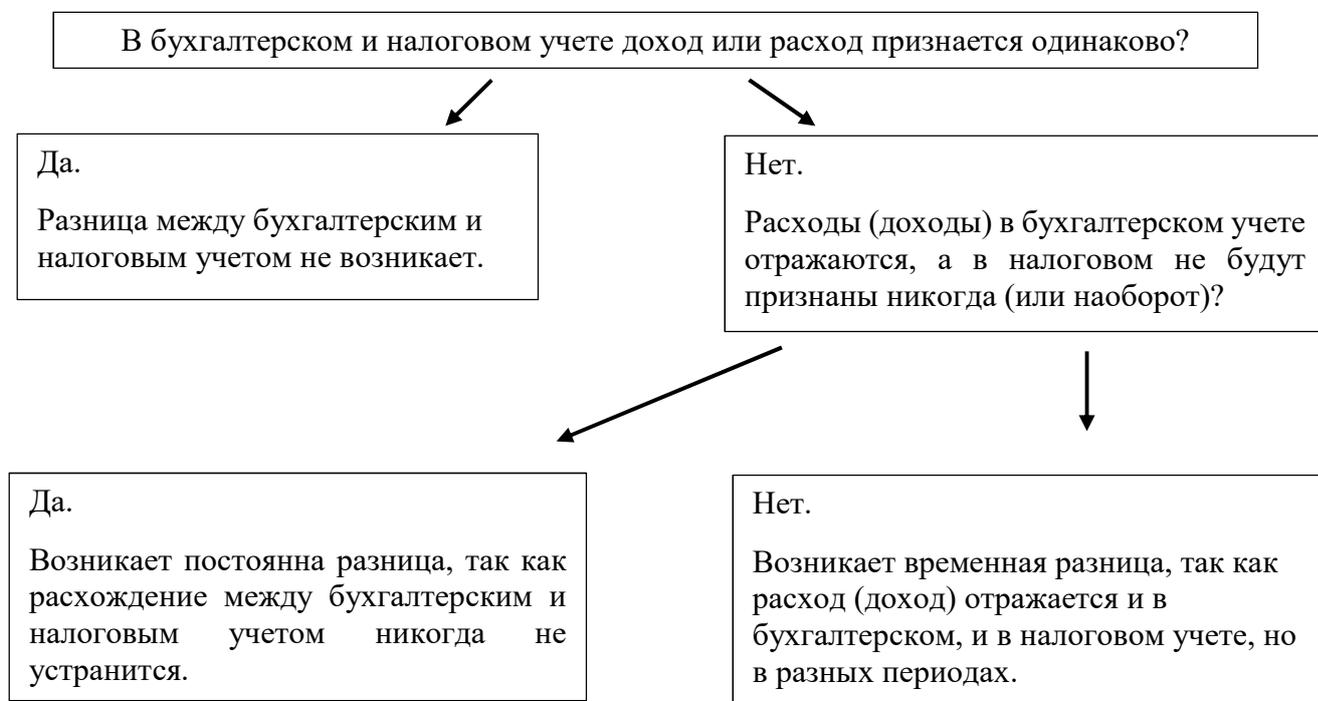


Рис. 2.2 Определение различий между двумя видами учета

Как показано на рис. 2.2, если в обоих видах учета доходы или расходы признаются одинаково, то различия не возникают. Если же нет, то возникает различие и либо не устраняется в дальнейшем, и приобретает название постоянной, либо устраняется, но в разных периодах.

С момента введения в действие главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации выросло количество спорных моментов по признанию расходов из-за различного их толкования налоговыми органами и плательщиками.

В ст. 252 Налогового Кодекса Российской Федерации дано определение расходов как экономически обоснованных и документально подтвержденных затрат, осуществляемых налогоплательщиком. В рассматриваемом случае критерий «обоснованные» расшифровывается как экономически оправданные

затраты. В сознании налогоплательщика и в сознании налогового инспектора такая «оправданность», а, следовательно, законность могут отличаться.

И, хотя, в методических рекомендациях по применению главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации налоговое ведомство поясняет, что значит экономически оправданные затраты. В их толковании это: «...затраты (расходы), обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные принципами делового оборота» [2].

Таким образом, основываясь на совокупности материалов Налогового кодекса и Методических рекомендаций налогового ведомства, можно сделать вывод о том, что существует несколько критериев оценки ситуации для признания расходов: расходы должны быть обусловлены целями получения доходов, должны быть документально подтверждены, удовлетворять принципу рациональности и обусловлены обычаями делового оборота.

Первые два принципа не вызывают затруднений в понимании. Что касается принципа делового оборота, принятого в практике коммерческих взаимоотношений, то его толкование не дается ни в одном официальном документе и не требует документального подтверждения. Такое заключение следует из статьи 5 Гражданского Кодекса Российской Федерации, то есть предопределяется крайне вольное определение этого термина: «Обычаем признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской или иной деятельности, не предусмотренное законодательством правило поведения, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе.» [3].

И, если налоговые органы избрали такой критерий для принятия расходов на затраты, то необходимо четкое пояснение его значения. Толкование этого принципа постановлением Высшего Арбитражного Суда РФ от 23.06.2015 №5 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского Кодекса Российской Федерации» как традиции исполнения тех или иных обязательств ясности для налогоплательщика не вносит. И даже несмотря на то, что принцип рациональности звучит более строго то, что кажется рациональным, то

есть разумным, налогоплательщику, может не казаться таковым, по мнению налогового инспектора.

Таким образом, принцип рациональности сочетается с определенными рамками ограничения воображения плательщиков в части списания расходов, иначе в затраты попадут все документально подтвержденные расходы, поскольку увязать их с принципом получения доходов не представляется затруднительным.

И заключительное направление совершенствования, выделяемое в работе, относится к льготам в налоговом законодательстве [2]. Итак, на сегодняшний день, льготы в налоговом законодательстве можно разбить на 2 категории:

- 1) льготы, реализуемые путем предоставления ставки в 0%;
- 2) льготы, предоставляемые иными путями.

Так как Налоговый Кодекс РФ по своей сути является кодифицированным нормативным правовым актом, до которого отношения по налогу на прибыль организаций регулировались сразу несколькими законами, то его нормы должны носить максимально систематизированный характер, для упрощения его применения налогоплательщиками.

В связи с этим, законодателю стоит обособить льготы, собрав их в одну, посвященную этой теме статью, где определялись бы по специальной классификации виды льгот по аналогии с классификацией доходов на используемые для целей налогообложения и не используемые для целей налогообложения.

Именно поэтому пересмотр основных принципов признания доходов и расходов в рамках совершенствования исчисления и уплаты налога на прибыль является актуальным. Дифференциации является основным по совершенствованию механизма исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, так как сможет стимулировать роста производства. А обособление льгот, предоставляемых налогоплательщику, поможет упростить порядок их чтения, сравнения между собой и понимания, а следовательно – применения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Тема проделанной выпускной квалификационной работы является актуальной, так как исчисление налога на прибыль организаций, с учетом всех тонкостей расчета, представляет собой сложную процедуру. Неправильное исчисление приводит к спорам и разногласиям с налоговыми органами и об этом свидетельствует и судебно-арбитражная практика по налоговым спорам. Кроме того, исследуемый налог – это основа формирования бюджета государства и без поступлений этого налога в бюджет в полном объеме, станет невозможным финансирование отдельных сферы. Поэтому изучение механизма исчисления этого налога и нахождение путей его совершенствования является актуальным и острым вопросом для исследования.

В рамках рассмотрения теоретических аспектов была выявлена сущность и экономическое содержание налога на прибыль. Сущность налога проявляется в его основных функциях фискальной и регулирующей, поэтому, роль налога на прибыль в экономике значительна и для государства, и для субъектов, так как он служит инструментом перераспределения национального дохода и играет важную роль в формировании доходной части бюджетов. Экономическое же содержание проявляется в изъятии государством у населения части ВВП в пользу этого же населения, то есть для перераспределения денежных средств из одних отраслей в другие, более нуждающиеся в этих средствах.

С целью определения сущности и содержания налога на прибыль организаций изучена нормативно-правовой база, которая регулирует его и все отношения, возникающие в связи с исчислением и уплатой. Необходимо помнить, что налог регулируется не только экономическими законами, но и юридическими нормами. В настоящее время взимание налога на прибыль осуществляется согласно положениям главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации и разъясняется Методическими рекомендациями Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службой России. На уровне государства налог на прибыль организаций

документально регламентируется такими законодательными и нормативно-правовыми актами как: 1. Приказ ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@ «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»; 2. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (ред. от 07.07.2016) «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»; 3. Закон Белгородской области от 02.11.2011 № 68 «О льготах по налогу на прибыль организаций»; 4. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» и так далее. В вопросах регулирования налогообложения прибыли организаций отечественное законодательство более или менее систематизировано и стабильно, имеет тенденции к его усовершенствованию.

Невозможно понимание в полной мере сущности формирования налоговой базы без рассмотрения теоретических аспектов налога на прибыль организаций. В завершении первой главы они были рассмотрены, а также изучен и детализирован механизм исчисления налога. Главой 25 Налогового Кодекса Российской Федерации установлены все элементы налога на прибыль организаций. Формула 1.1 раскрывает механизм исчисления налога – совокупность определенных действий плательщика по определению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Кроме того, в ходе выполнения выпускной квалификационной работы был проведен анализ формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций на примере ООО «Промавтоматика». Соответственно была дана организационно-экономическая характеристика организации: во-первых, был проанализирован устав организации, основным видом деятельности которой является производство и реализация пищевых смесей для хлебопекарной и кондитерской продукции; во-

вторых, проведен анализ финансово-хозяйственной деятельности, анализ структуры налоговых платежей и расчет налогового бремени, по результатам чего были сделаны выводы о том, что состояние капитала в процессе его кругооборота стабильное, способность предприятия к погашению долговых обязательств и саморазвитию на текущий момент времени высока, финансовое состояние организации характеризуется разумным размещением и использованием средств (в том числе на депозитах в банке), а устойчивое финансовое состояние показывает эффективную деятельность фирмы.

На основе учетной политики были отражены способы ведения налогового учета в ООО «Промавтоматика» в целях налогообложения прибыли, была проанализирована разница по бухгалтерскому и налоговому учету за 2016 год, проведен сравнительный анализ данных бухгалтерского и налогового учета в целях формирования прибыли. Однако были сделаны выводы о том, что налоговый учёт и отчётность, ведущиеся в свободной форме все же необходимы, потому что существование и работа любой системы подразумевает наличие контроля над ней, а такой контроль невозможно организовать без учёта.

В качестве одной из наиболее важных задач, возложенных на практическую часть выпускной квалификационной работы был произведен расчет налога на прибыль организаций за 2016 год на основании имеющихся данных о доходах, расходах и убытках прошлых лет в ООО «Промавтоматика».

В качестве определяемых способов совершенствования законодательства и налогового механизма налога на прибыль организаций в Российской Федерации были выделены следующие: 1) пересмотр основных принципов признания доходов и расходов; 2) дифференциация ставок налога на прибыль в зависимости от способа получения прибыли или вида деятельности; 3) отделение существующих льгот в отдельную статью Налогового Кодекса РФ, с целью упрощения чтения и восприятия.

Подводя итоги можно сказать, что налог на прибыль организаций является тем налогом, с помощью которого государство может наиболее активно

воздействовать на развитие экономики, однако в ходе выполнения выпускной квалификационной работы было выявлено, что система налогообложения прибыли организаций имеет существенные недостатки, которые необходимо исправить для более эффективного использования государством такого налогового инструмента как налог на прибыль.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юристъ, 2017. – 64 с.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: Эксмо, 2017. – 769 с.
3. Гражданский Кодекс Российской Федерации: части первая, вторая, третья и четвертая [Текст]: офиц. текст. – М.: КноРус, 2017. – 608 с.
4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс]: Закон РФ от 30.11.2016 № 401-ФЗ // СПС КонсультантПлюс – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207915/
5. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений, актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах [Электронный ресурс]: Закон РФ от 06.08.2001 № 110-ФЗ (ред. от 24.11.2014) // СПС КонсультантПлюс – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32849/
6. О налоге на прибыль предприятий и организаций [Электронный ресурс]: Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 (ред. от 06.08.2001) // ИПС Гарант - Режим доступа: <http://base.garant.ru/10102515/>
7. О внесении изменений и дополнений в положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ и услуг) [Электронный ресурс]: Постановление Правительства от 1.07.1995 г. № 661 // ИПС Гарант - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12125844/>
8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций ПБУ» 18/02 [Электронный ресурс]: Приказ

Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015) // ИПС Гарант - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12129425/>

9. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций [Электронный ресурс]: Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 06.03.1992 г. № 4 // СПС КонсультантПлюс - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28620/

10. Алексеев, С.С. Общая теория права [Текст]: учебное пособие / С.С. Алексеев. – М. : Проспект, 2015. – 576 с.

11. Алиев, Б. Х. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст]: / Б. Х. Алиева, Х. М. Мусаева. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 439 с.

12. Анисимов, С.А. История налогообложения [Текст]: учебное пособие / С.А. Анисимов, М.А. Данилькевич, Н.И. Малис. – М.: Инфра-М, Магистр, 2016. – 248 с.

13. Бакина, С.И. Налоговые декларации. Заполняем правильно [Текст]: / С.И. Бакина. – М.: Литера, 2015. – 88 с.

14. Беспалов, М.В. Типичные ошибки при расчете налогов [Текст]: / М.В. Беспалов. – М.: ИЭПП, 2013. – 308 с.

15. Боголюбов, Л.Е. Обществознание. Поурочные разработки [Текст]: учебное пособие / Л.Е. Боголюбов, А.А. Лабезников, А.Ю. Аверьянов. – М.: Просвещение, 2017. – 255 с.

16. Власова, М.С. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / М.С. Власова, О.В. Суханов. – М.: КноРус, 2016. – 222 с.

17. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст]: практикум / Л.И. Гончаренко. – М.: , 2016. – с.

18. Ефимова, С.А. Налоги и налогообложение. Краткий курс [Текст]: учебник / С.А. Ефимова. – М.: Окей-книга, 2015. – 144 с.

19. Зайцева, Е.А. Влияние ставки налога на прибыль на привлекательность инвестиционных проектов [Текст] / Е.А. Зайцева, Е.В. Кошелев, А.Н. Ульянов //

Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2015. – № 24. С. 481-488.

20. Захарьин, В.Р. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / В.Р. Захарьин – М.: Форум, Инфра-М, 2016. – 336 с.

21. Зимакова, Л.А. Возможности интеграции нагрузки и бремени учета [Текст] / Зимакова, Л.А. // Журнал «Успехи современного естествознания». – 2016. – № 11. – С. 4-7.

22. Кеворкова Ж.А. Аудит (схемы, таблицы, комментарии) [Текст]: Учебное пособие / Ж. А. Кеворкова. – М.: Проспект, 2014. – 807 с.

23. Коновалов, Д.В. О налоге на прибыль [Текст]: учебник / Д. В. Коновалов, Л. В. Полежарова, Р. Н. Митрохина, А. А. Назаров. – Москва: Налоговый вестник, 2014. – 453 с.

24. Кругляк, З.И. Налоговый учет [Текст]: учебное пособие / З.И. Кругляк, М.В. Калинская. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2016. – 384 с.

25. Куликова, Л. И. Учет расчетов по налогу на прибыль: комментарии к ПБУ 18/02 [Текст]: учебное пособие / Л. И. Куликова. – М.: Бухгалтерский учет, 2014, – 247 с.

26. Куликова, Л.И. Налоговый учет [Текст]: конспект лекций / Л.И. Кулирова, Г.И. Хамидуллина, Н.Б. Семенихина. – Казань: Феникс, 2015. – 107 с.

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

28. Либерман, К.А. Типичные ошибки при расчете налогов [Текст]: / К.А. Либерман. – М.: Эксмо, 2015. – 67 с.

29. Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л. Н. Лыкова. – Москва: Юрайт, 2015. – 353 с.

30. Малис, Н.И. Налоговый учет и отчетность [Текст]: учебник / Н.И. Малис, Л.П. Грундел, А.С. Зинягина. – М.: Юрайт, 2016. – 342 с.

31. Мамрукова, О.И. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / О.И. Мамрукова. – М.: Омега-Л, 2015. – 416 с.

32. Матросова, У.И. Налог на прибыль: курс на сближение учетов [Текст]: У.И. Матросова // Учет, налоги, право. – 2015. – № 44.
33. Митюкова, Э. С. Строительство: Бухгалтерский и налоговый учет [Текст]: монография / Э.С. Митюкова. – Москва: АйСи Групп, 2015. – 154 с.
34. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата / под науч. ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Издательство Юрайт, 2015. – 541 с.
35. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для СПО / под ред. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2016. — 495 с
36. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник для СПО / под ред. Л. Я. Маршавиной, Л. А. Чайковской. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 503 с.
37. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для СПО / под ред. Г. Б. Поляка. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2015.
38. Налоговая политика государства [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. Н. И. Малис. – М.: Издательство Юрайт, 2015.
39. Ордынская, Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок [Текст]: учебник и практикум для СПО / Е. В. Ордынская; под ред. Л. С. Кириной. – М.: Издательство Юрайт, 2015. – 406 с.
40. Орлюк, Н. Ю. Анализ противоречий, возникающих между налоговым бременем и налоговой нагрузкой [Текст]: / Н.Ю. Орлюк // – Майкоп: Вестник Адыгейского государственного университета, 2015. – №2/12. – С. 3-4.
41. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение. Практикум [Текст]: учебное пособие для вузов / В. Г. Пансков, Т. А. Левочкина. – М.: Издательство Юрайт, 2015. – 319 с.
42. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. Г. Пансков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2016. – 382 с.

43. Пепеляев, С.Г. Налоговое право [Текст]: учебник для вузов / С.Г. Пепеляев. – М.: Альпина Паблишер, 2017. – 796 с.
44. Погорелова, М.Я. Налоги и налогообложение: Теория и практика [Текст]: учебное пособие / М.Я. Погорелова – М.: НИЦ ИНФРА, 2016. – 343 с.
45. Пястлов, С.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учебное пособие / С.Н. Пястлов. – Москва: Академия, 2014. – 327 с.
46. Рощупкина, В.В. Актуализация направлений фискального контроля на уровне субъекта федерации (на примере налога на прибыль организаций) [Текст] / В.В. Рощупкина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2015. – № 29 (263). С. 2-9.
47. Свиридова, М.В. Налоговое бремя: понятие, методы [Текст]: учебное пособие / М.В. Свиридова – Москва: Феникс, 2013. – 444 с.
48. Соловьевна, Н. Е. Анализ нормативно-правового регулирования налога на прибыль организаций [Текст]: / Н. Е. Соловьева // Налоговый вестник. – 2016. – №5. С. 41-43.
49. Тарасова, В.Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина. – М.: КноРус, 2016. – 496 с.
50. Феоктисов, И.А. Расходы фирмы (организации) [Текст]: пособие / И.А. Феоктисов. – Москва: ГроссМедиа, 2015. – 316 с.
51. Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения [Текст]: учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев; под ред. Д. Г. Черника. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 364 с.
52. Чурзина И.В. Налоги и налогообложения [Текст]: учебно-методическое пособие / И.В. Чурзина. – М.: КДУ, 2015. – 176 с.
53. Официальный сайт Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс] / ФНС России [сайт] 2017. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>. (Дата обращения 17.04.2017).

ПРИЛОЖЕНИЯ