

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

**НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ:
ДЕЙСТВУЮЩИЙ МЕХАНИЗМ И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ**

Выпускная квалификационная работа студентки

заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Налоги и налогообложение»

V курса группы 06001253

Новиковой Татьяны Николаевны

Научный руководитель
к.э.н., доцент кафедры
финансов, инвестиций и
инноваций НИУ «БелГУ»
Аулов Ю.Л..

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1. Эволюция механизма налогообложения прибыли организаций в России.....	6
1.2. Состав плательщиков и порядок взимания налога на прибыль организаций в Российской Федерации.....	12
1.3. Формирование доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций.....	19
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ	
2.1. Анализ влияния механизма налога на прибыль организаций на его поступления в бюджетную систему Российской Федерации.....	29
2.2. Анализ влияния механизма налогообложения прибыли на налоговое стимулирование экономической деятельности организаций в Российской Федерации.....	35
2.3. Систематизация информирования о налоге на прибыль организаций для оценки роли прибыли в условиях рыночной экономики.....	50
2.4. Использование международного опыта в целях развития механизма налога на прибыль организаций в Российской Федерации.....	56
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	61
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	65
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	71

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В условиях рыночной экономики предприятия, осуществляющие различные виды хозяйственной деятельности, обязаны уплачивать те или иные налоги, составляющие налоговую систему Российской Федерации, одним из наиболее значимых в которой является налог на прибыль организаций (НПО).

Вопросы, связанные с налогом на прибыль имеют большое значение как для государства, так как он является важной статьей доходов бюджета, так и для отдельных предприятий, так как сумма его поступлений одна из самых объемных. Вместе с тем, в последнее время возникает множество споров по поводу эффективности применения этого налога.

Налог на прибыль имеет двойное значение: фискальное и экономическое или регулирующее. Во-первых, он является важным доходом бюджета, а во-вторых, он играет роль экономического инструмента регулирования экономики.

Управление хозяйственными процессами возможно лишь экономическими методами, и, прежде всего, набором элементов налогообложения прибыли: ставками, расчетом налогооблагаемой базы, порядком исчисления и уплаты. Изменяя налогообложение прибыли предприятий этими методами, государство способно оказать серьезное давление на динамику производства: стимулировать его развитие либо сдерживать движение вперед.

Действующий в России налог на прибыль организаций свою регулирующую роль выполняет слабо из-за неустойчивой экономической ситуации, а также существования небольшой налогооблагаемой базы.

При этом эффективное действие этого налога в условиях рыночной экономики должно способствовать развитию хозяйственной деятельности

предприятий, а государство должно быть заинтересовано в установлении такого механизма налогообложения прибыли, который бы не препятствовал развитию производства и обеспечивал максимальные доходы бюджета.

Степень научной разработанности. При изучении теоретических основ механизма налогообложения прибыли использовались новейшие исследования и труды ученых-теоретиков и практиков-экономистов в сфере налогообложения прибыли: Брызгалина А.В., Семенихина В.В. и других, а также законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые акты Федеральной налоговой службы России и другие нормативные документы. Несмотря на значительное количество исследований, проведенных в данной области налогообложения, действующий в России порядок налогообложения прибыли еще не в полной мере соответствует новым экономическим отношениям и требует внимательного изучения проблем механизма его взимания, в целях дальнейшего повышения, прежде всего, его фискального значения.

Целью работы является исследование функционирования механизма налога на прибыль организаций в Российской Федерации и определение перспектив его дальнейшего развития.

Указанная цель обусловила постановку и решение следующих задач:

- охарактеризовать экономическую сущность и эволюцию налога на прибыль организаций в Российской Федерации;
- рассмотреть состав плательщиков и порядок взимания налога на прибыль организаций в Российской Федерации;
- показать порядок формирования доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций;
- проанализировать поступления налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации, в том числе по видам экономической деятельности организаций;

- оценить регулирующую роль налогообложения прибыли как экономического потенциала налогового стимулирования деятельности организаций в Российской Федерации и предложить пути ее повышения;

- определить возможности использования международного опыта применения налога на прибыль организаций в Российской Федерации.

Объектом исследования при выполнении работы является механизм взимания налога на прибыль организаций в Российской Федерации.

Предметом исследования работы являются отношения, связанные с влиянием действующего механизма налога на прибыль организаций на формирование доходов бюджетной системы Российской Федерации, а также на экономическое развитие предприятий.

Информационной базой исследования является статистическая отчетность Федерального Казначейства Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы.

Методы исследования. В процессе анализа и обобщения информации применялись методы статистических группировок, сравнения, динамики, табличный, графический и другие методы.

Границами исследования выбран период с 2014 по 2016 год.

Структура работы обусловлена целью и задачами исследования. Она состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Работа включает в себя 4 аналитические таблицы, содержащие расчеты показателей, рассматриваемых в работе, а также 2 информационные таблицы и 7 рисунков, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в работе.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Эволюция механизма налогообложения прибыли организаций в России

Современная форма налога на прибыль организаций связана с историей его происхождения и развития в нашем государстве.

В период от зарождения Русского государства в IX в. до усиления Московского княжества в XIV в. налогообложение прибыли еще не выделялось в отдельный вид, так как отсутствовала прослойка населения, занимающегося исключительно ремеслом, следовательно, и проформы налога на прибыль было определить сложно. В этот период при налогообложении промыслов применялась особая податная единица - промысловая соха, выражающая податную способность разных промыслов. К ней приравнивались: в рыбном промысле - каждый невод, а в солеваренном промысле - солеваренная сковорода.

В XVII в. появляется первый прообраз налога на прибыль: с городских жителей, представлявших собой преимущественно торговый и промышленный класс, взималась определенная часть доходов - 5-я, 10-я, 20-я... деньга.

В 1721 г. Петр Великий разделил городских жителей на гильдии: «к первой гильдии относились крупные купцы и представители промышленного сектора; ко второй - мелкие купцы и ремесленники; а прочие граждане, к которым относились чернорабочие и наемники, были включены в третий разряд, уже не называвшийся гильдией» [40].

В это время купечество облагалось подушной податью и на него возлагались еще определенные сборы с других промыслов. Такие сборы устанавливались без системы и носили случайный характер.

Впервые попытку организовать предпринимателей как класс налогоплательщиков осуществила императрица Екатерина II, которая Манифестом от 1775 г. ввела гильдейский сбор, отменивший все существовавшие сборы, который представлял собой налог с капитала и взимался с купечества «в размере одного процента от объявленного «по совести» капитала» [40].

Недостатки системы обложения предпринимателей были очевидны: гильдейские сборы не соответствовали ни обширности промыслов, ни величине доходов от них, поэтому появилась необходимость в поиске новых подходов к налогообложению доходов предпринимателей.

В 1818 г. в России появляется первый российский труд по теории налогообложения – «Опыт теории налогов» Николая Тургенева, в котором сформулировано положение, положившее основу для дальнейшего развития российской теории и практики налогообложения прибыли: «Налог должен быть всегда взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались» [53].

Результатом развития такого подхода стало введение в 1863 г. Положения о пошлинах за право торговли и других промыслов, согласно которому, для получения права заниматься торговой или промышленной деятельностью предпринимателям было необходимо приобретать свидетельства - как разрешения на право осуществления торговли и промыслов, плата за которые зачислялась в бюджет.

При принятии промыслового налога за основу системы обложения прибыли, несмотря на трудности, возникающие при его взимании, такие как сложность механизма приемов оценки; разнообразие промыслов; недостаточная связь с реальным доходом, экономисты XIX в. выделяли и его достоинства: простота в определении суммы, дешевизна сбора, определение суммы налога заранее и возможность уплаты авансом, независимость величины

налога от субъективных факторов, отсутствие необходимости в государственных проверках.

В 1885 г. приняты Правила «Об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором (процентным и раскладочным)», которыми внесены изменения в промысловый налог. Дополнительный промысловый налог зависел и от размера капитала предприятия, и от прибыли и по своей нагрузке на плательщиков превосходил основной. Дополнительные сборы были установлены в двух видах: процентного - с чистой прибыли акционерных предприятий, и раскладочного - с предполагаемой прибыли предприятий всех других категорий.

В 1898 г. на предприятия возлагается требование представления заявлений по установленной форме, похожей на декларацию о доходах. В данном заявлении «наряду со сведениями об обороте предприятия указывался размер полученной прибыли с обязательным объяснением причин, вызвавших ее увеличение или уменьшение против предыдущего года» [40].

Но, не смотря на преобразования, промысловое обложение продолжало быть несовершенным, и недостатками его оставались, неравномерность налогового бремени, и то, что в нем одновременно существовали начала патентного и подоходного обложения.

Эти причины побудили к внесению новых изменений в промысловое налогообложение - был введен с 1 января 1899 г. проект Положения «О государственном промысловом налоге», который просуществовал вплоть до революции 1917 г., согласно которому на каждое промышленное предприятие, торговое заведение выдавалось промысловое свидетельство, которое могло получить как физическое, так и юридическое лицо. Основой для расчета налога служил нормальный доход, который исходя из предположения обычного образа действий должен был быть получен от промыслового капитала.

Отличительной особенностью налогообложения в первые годы советской власти стала замена разработанного ранее механизма стихийным

налогообложением. Однако вскоре стало понятно, что управление экономикой не может основываться на стихийном налогообложении и что стабильность должна быть главным условием налоговой политики.

По отношению к налогообложению предприятий был вновь восстановлен промысловый налог, который был утвержден 26 июля 1921 г. Положением «О промысловом налоге», и как и раньше, имел сложную структуру. Плата за патент, как и ранее, зависела от вида предприятия и его местонахождения. Уравнительный сбор, как и ранее, вводился дополнительно к патентному платежу, возлагался на предприятия, получающие большие доходы, и рассчитывался с оборота по истечении каждого месяца в размере оклада, определенного налоговой комиссией на шесть месяцев вперед.

К 1928 г. поступления по промысловому налогу приносили около одной трети всех налоговых поступлений государства.

Налоговой реформой 1930 - 1932 гг. для государственных предприятий было установлено два новых налога: налог с оборота и отчисления от прибыли, а для кооперативных предприятий - налог с оборота и подоходный налог. Основные задачи налоговой реформы заключались в устранении множественности платежей в бюджет.

В период 60 - 70-х годов был предпринят ряд попыток реформирования налоговой системы СССР. Реформа предполагала шире использовать методы экономического стимулирования и установила зависимость материальных возможностей предприятий от полученных ими финансовых результатов. При этом, существенно изменилось распределение прибыли: вместо одного платежа появилась плата за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства, фиксированные платежи, взносы свободного остатка прибыли. С точки зрения развития отношений предприятий с госбюджетом непоследовательность реформы заключалась в одновременном применении как рыночных - плата за фонды, так и нерыночных видов платежей - свободный остаток прибыли.

Предполагалось, что основное место в новой системе получит плата за фонды и оборотные средства, однако с течением времени главную роль начал играть свободный остаток прибыли как неналоговое изъятие прибыли.

В конце 70-х годов развитие взаимоотношений предприятий с бюджетом шло путем использования нормативных методов распределения прибыли. По нормативам стали производиться расчеты с бюджетом по отчислениям от прибыли, а фонды экономического стимулирования создавались уже после таких расчетов и тоже по нормативам. Таким образом, налогообложение прибыли развивалось в направлении, противоположном процессу общемирового развития, так как налогообложение прибыли перешло к административным методам изъятия прибыли.

В России процесс перехода от механизма распределения прибыли между предприятиями и госбюджетом, к налоговой системе занял период между 1984 и 1990 г., когда были заложены основы формирования современного налога на прибыль организаций.

Рассматривая особенности современной системы налогообложения прибыли в России, необходимо выделить ряд этапов, объединяющих разные подходы к обложению прибыли.

Первый период - с июня 1990 по 1991 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.

Второй период - с 1991 по 2002 г., когда была осуществлена налоговая реформа, были приняты основные налоговые законы: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ», Закон РФ от 27 декабря 1991 г. №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Главным отличием этого закона стало установление единого подхода к налогообложению предприятий независимо от их организационно-правовой формы.

Начиная с 1 января 2002 года этот закон утратил свою силу в связи с введением главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и этот третий период - с 2002 г. и по настоящее время, можно назвать этапом кардинального изменения механизма взимания налога на прибыль организаций.

В главе 25 НК РФ более четко определены налогоплательщики и объект налогообложения, подробно изложены порядок определения доходов, учитываемых при расчете налоговой базы, что позволило избежать произвольного толкования понятий. Вместе с тем, были отменены инвестиционные и социальные льготы, и теперь в полном объеме уплачивают налог на прибыль организации, торгующие лекарствами, детским питанием и пр. Исчезла также инвестиционная льгота, позволяющая не платить налог с 50% прибыли, если эти средства вкладывались в развитие производства.

В 2009 году ставка НПО снизилась с 24 до 20%. Эта мера должна была значительно снизить налоговую нагрузку на предприятия в период кризиса. Предполагалось, что снижение ставки повлияет на увеличение, как совокупного предложения, так и совокупного спроса за счет увеличения остающегося в распоряжении предпринимателей объема прибыли и, как следствие, стимулировать инвестиционную предпринимательскую активность, что широко используется в налоговых системах зарубежных государств.

Таким образом, сделав даже такой короткий экскурс в историю развития налога на прибыль организаций в России, можно сделать вывод о том, что появление НПО является результатом естественного развития налоговых правоотношений. На протяжении всей истории России прибыль предприятий, так или иначе, подлежала обложению разными налогами, и поступления от них всегда составляли весомую часть доходов государственного бюджета. Следовательно, отказ от налогообложения прибыли, идеи о котором возникают у некоторых теоретиков налогообложения, может оказать негативное воздействие на состояние налоговой системы ввиду невозможности его замены на другой сопоставимый источник доходов бюджета.

1.2. Состав плательщиков и порядок взимания налога на прибыль организаций в Российской Федерации

В налоговом законодательстве по отношению к плательщикам налога на прибыль реализован равный подход ко всем субъектам хозяйствования.

В отличие от положений Закона №2116-1, определявших плательщиками НПО филиалы предприятий, глава 25 НК РФ в соответствии со ст.19 НК РФ в качестве налогоплательщиков НПО определяет российские организации и иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или получающие доходы от источников в Российской Федерации. Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения, установлены ст.288 НК РФ.

Исчисление и уплата НПО в федеральный бюджет производится организацией по месту своего нахождения, а при уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации - по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

Налогоплательщик имеет право определять по своему усмотрению или среднесписочную численность работников или сумму расходов на оплату труда.

В главе 25 НК РФ специально регламентированы особенности налогообложения профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, иностранных организаций, банков.

Действующие в разные периоды ставки налога на прибыль показаны в Приложении 1.

Законодательным органам субъектов Российской Федерации предоставлено право снижать для отдельных категорий плательщиков ставку НПО в части сумм налога, зачисляемых в их бюджеты. Сумма налога, исчисленная по специальным ставкам, полностью зачисляется в федеральный бюджет.

Статьей 247 НК РФ объект налогообложения по налогу на прибыль организаций определен как прибыль, полученная налогоплательщиком, равная полученному доходу и уменьшенная на величину произведенных расходов (обоснованные и документально подтвержденные затраты) [37].

Налоговой базой НПО является денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии с положениями НК РФ. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При исчислении налоговой базы не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу, а налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы НПО не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу НПО по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения правил налогового учета, изложенных в ст.ст.313 - 333 НК РФ [17].

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы НПО на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы НПО в соответствии с требованиями НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры дополнительными реквизитами, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Для наглядности порядок расчета налоговой базы налога на прибыль организаций, к которой применяется основная ставка налога на прибыль - 20%, представлен на схеме рисунка 1.1. (см. Приложение 8) [37].

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений законодательства. В случае, если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых

для целей налогообложения в текущем налоговом периоде, сумму остатка расходов, подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета в обязательном порядке должны содержать определенные реквизиты (см. рис.1.2).



Рис.1.2. Реквизиты аналитических регистров налогового учета

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну, а за ее разглашение они несут ответственность, установленную законом.

Глава 25 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право выбора методов ведения налогового учета и формирования налоговой базы – кассовым методом или методом начисления, которые должны быть отражены в учетной политике организации для целей обложения НПО.

В частности, организации (за исключением банков) могут использовать кассовый метод признания доходов и расходов (ст.273 НК РФ).

НК РФ не ограничивает право организаций на применение кассового метода в зависимости от организационно - правовой формы экономического субъекта, численности его работников. Он может быть использован:

- российскими организациями;
- иностранными организациями, осуществляющими свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства или получающие доход от источников в Российской Федерации.

Критерием, позволяющим использовать кассовый метод, является такой показатель финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг). Организации имеют право на определение даты получения дохода или осуществления расхода по рассматриваемому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки этих организаций без учета НДС не превышает 1 млн. руб. за каждый квартал. Для определения права налогоплательщика на применение кассового метода должна использоваться выручка от реализации, исчисляемая в соответствии с правилами, установленными гл.25 НК РФ.

Если организация в течение налогового периода осуществила переход с кассового метода на метод начислений, то в дальнейшем в течение указанного налогового периода она обязана применять второй метод, поскольку НК РФ не предусматривает перехода с метода начислений на кассовый метод в течение налогового периода.

Для организаций, использующих метод начисления, доходы признаются в том периоде, в котором они имели место независимо от фактического

поступления денежных средств, работ, услуг или имущественных прав. Расходами налогоплательщика при кассовом методе признаются затраты после их фактической оплаты.

Организации, использующие метод начисления, расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены по конкретному виду деятельности, распределяют их пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика. Аналогичный порядок для организаций, применяющих кассовый метод, НК РФ не установлен.

Налоговая база НПО равна нулю, если налогоплательщиком получен убыток. В этом случае этот убыток принимается в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных ст.283 НК РФ, а именно:

- налогоплательщик, понесший убыток в предыдущем налоговом периоде, имеет право уменьшить базу в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного им убытка или на ее часть (перенести убыток на будущее);

- налогоплательщик имеет право осуществить перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток;

- если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, он переносит убытки на будущее в той очередности, в которой они понесены.

НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы по отдельным доходам (полученным от долевого участия, от передачи имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) участниками договора простого товарищества, операциям с ценными бумагами).

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, а отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Согласно ст.287 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового (отчетного) периода, уплачивается не позднее срока,

установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый (отчетный) период.

Статьей 286 НК РФ предусмотрены три системы исчисления авансовых платежей (см. рис.1.3):



Рис.1.3. Системы исчисления авансовых платежей налога на прибыль организаций

Согласно ст.289 НК РФ налоговые декларации представляются налогоплательщиками по истечении каждого отчетного и налогового периода в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения в следующие сроки [49]:

1) по итогам отчетного периода - не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

2) по итогам налогового периода - не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

3) при исчислении ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли - в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

1.3. Формирование доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций

Доходы и расходы при исчислении НПО учитываются в денежной форме, а доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст.105.3 НК РФ.

При определении налоговой базы НПО прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

К доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации) и внереализационные доходы (см. рис.1.4).

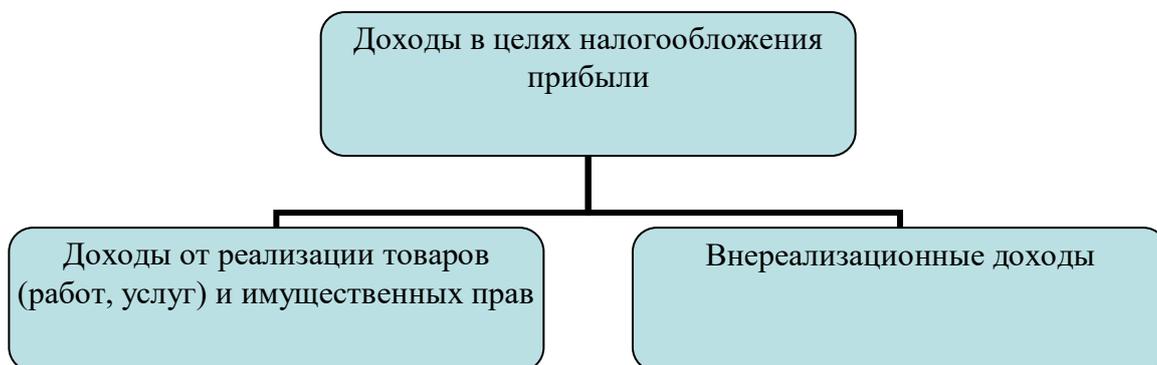


Рис.1.4 Состав доходов в целях налогообложения прибыли

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными

в рублях, а пересчет доходов производится в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, причем выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в денежной и натуральной форме.

Внереализационными доходами признаются, в частности, доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней за нарушение договорных обязательств;
- от сдачи имущества в аренду;
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам;
- в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов;
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;
- в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;
- в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности и др.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы НПО, приведены в гл. 25 НК.

Организация уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, которыми признаются обоснованные (экономически оправданные затраты) и документально подтвержденные затраты налогоплательщика, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы (см. рис. 1.5).

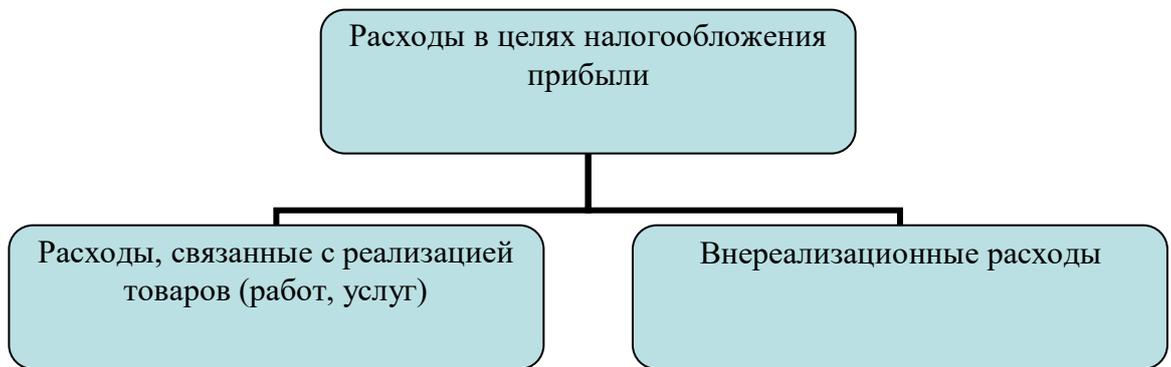


Рис.1.5 Состав расходов в целях налогообложения прибыли

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

- расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением или реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика на приобретение:

- сырья и материалов, используемых в производстве товаров и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров.

- материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и реализуемых товаров;

- инструментов, приспособлений, инвентаря, средств защиты и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

- комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика.

- топлива, воды и энергии, расходуемых на технологические цели, отопление зданий, а также расходы на передачу энергии.

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ структурными подразделениями налогоплательщика.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- по стоимости единицы запасов;

- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Метод по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) с 2015 г. отменен.

В расходы на оплату труда включаются:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной формах;
- стимулирующие надбавки;
- единовременные поощрительные начисления;
- расходы, предусмотренные нормами законодательства, трудовыми договорами и коллективными договорами.

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде;
- начисления стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки за работу в ночное время, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни;
- суммы платежей работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии на ведение соответствующих видов деятельности в РФ;

- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

- другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и коллективным договором [7].

Амортизируемым имуществом признаются имущество и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью (с 1 января 2017 г.) более 100000 руб. Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги [6].

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроком его полезного использования, которым признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Амортизируемые основные средства объединяются в следующие амортизационные группы:

- 1 группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от одного года до двух лет включительно;

- 2 группа - имущество со сроком полезного использования свыше двух лет до трех лет включительно;
- 3 группа - имущество со сроком полезного использования свыше трех лет до пяти лет включительно;
- 4 группа - имущество со сроком полезного использования свыше пяти лет до семи лет включительно;
- 5 группа - имущество со сроком полезного использования свыше семи лет до десяти лет включительно;
- 6 группа - имущество со сроком полезного использования свыше десяти лет до 15 лет включительно;
- 7 группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- 8 группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- 9 группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- 10 группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Налогоплательщик начисляет амортизацию:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется ежемесячно и начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять линейный или нелинейный метод.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта по формуле:

$$K = [1 : n] \times 100\%, \quad (1.1)$$

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за месяц амортизации в отношении объекта имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта [16].

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = [2 : n] \times 100\%, \quad (1.2)$$

где K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, за исключением перечисленных в ст. 270 НК;
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- расходы на обеспечение мер по технике безопасности, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными условиями труда;
- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;
- расходы на командировки;
- представительские расходы (не более 4% от суммы фонда оплаты труда);
- расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
- расходы на рекламу товаров (работ, услуг);
- расходы по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;
- взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и др.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

- расходы в виде процентов по долговым обязательствам, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным налогоплательщиком;

- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;

- расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

- расходы на услуги банков и другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в соответствии с НК РФ.

В гл. 25 НК рассмотрены расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, расходы на формирование резервов предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов; особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам. Суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам (РСД) включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. При этом сумма создаваемого РСД не может превышать 10 процентов от выручки от реализации отчетного (налогового) периода.

При определении налоговой базы НПО не учитываются следующие расходы:

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет, а также штрафов и других санкций,;

- в виде вноса в уставный капитал, вклада в простое товарищество;

- в виде взносов на добровольное страхование и на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в НК;

- в виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- иные расходы, не соответствующие критериям НК.

2. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО РАЗВИТИЯ

2.1. Анализ влияния механизма налога на прибыль организаций на его поступления в бюджетную систему Российской Федерации

Анализ формирования доходов бюджетной системы России за счет поступлений НПО свидетельствует о фискальной роли налога на прибыль в налоговой системе, а также имеет важнейшее практическое значение для анализа функционирования налоговой системы Российской Федерации в целом. При этом анализ структуры поступления налога на прибыль в бюджетную систему, а также тенденций его динамики является основой для прогнозирования объемов поступлений налоговых платежей в бюджет. Кроме того, результаты анализа поступлений налога на прибыль в бюджетную систему налоговые органы используют для принятия решений по целенаправленному выбору предприятий для проведения налоговых проверок и оценки полноты уплаты плательщиками налога на прибыль организаций.

Анализ структуры поступления НПО в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, т.е. в консолидированный бюджет РФ и бюджеты государственных внебюджетных фондов на основании данных таблицы 2.1 (Приложение 9) показал, что поступления налога на прибыль организаций формировали доходную часть бюджетной системы в следующих размерах:

в 2014 г. – 2,3 трлн. руб. или 8,9% суммы доходов бюджетной системы РФ;

в 2015 г. – 2,5 трлн. руб. или 9,7% суммы доходов бюджетной системы РФ;

в 2016 г. – 2,7 трлн. руб. или 10,0% суммы доходов бюджетной системы

РФ.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций является одним из основных доходобразующих налогов, формирующих доходы бюджетной системы Российской Федерации, после НДС и НДС, при повышении его доли в доходах бюджетной системы РФ за исследуемый период на 1,1%. Изменение структуры поступления налога на прибыль организаций в бюджетную систему РФ объясняется анализом показателей его динамики, представленными в таблице 2.2 (Приложение 10), который показал, что поступления налога на прибыль организаций в доходы бюджетной системы РФ значительно возросли за исследуемый период - на 16,6%, а сумма, например, НДС – только на 0,8%.

Анализ структуры поступления НПО в федеральный бюджет показал, что поступления налога на прибыль организаций формировали доходную часть федерального бюджета Российской Федерации в следующих размерах:

в 2014 г. – 411,3 млрд. руб. или 2,8% суммы доходов федерального бюджета;

в 2015 г. – 491,4 млрд. руб. или 3,6% суммы доходов федерального бюджета;

в 2016 г. – 491,0 млрд. руб. или 3,6% суммы доходов федерального бюджета.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций не является основным доходобразующим налогом федерального бюджета Российской Федерации. Отметим, что наибольшую долю в среди всех налогов, поступивших в федеральный бюджет, занимали такие налоги как НДС (34,0% в 2016 г.) и НДС (21,3% в 2016 г.).

Вместе с тем, анализ показателей динамики сумм налога на прибыль организаций, поступивших в федеральный бюджет, показал, что сумма налога на прибыль в доходах федерального бюджета РФ возросла за исследуемый период на 19,4%, то есть имела опережающие темпы роста по сравнению с другими налогами, поступающими в федеральный бюджет.

Анализ структуры поступления налога на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов РФ показал, что поступления налога на прибыль организаций формировали доходную часть консолидированных бюджетов субъектов РФ следующих размерах:

в 2014 г. – 1,9 трлн. руб. или 22,1% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ;

в 2015 г. – 2,1 трлн. руб. или 22,6% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ;

в 2016 г. – 2,2 трлн. руб. или 25,6% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций является одним из основных налогов, формирующих доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, и занимает второе место в доходах после налога на доходы физических лиц. При этом анализ показателей динамики сумм НПО, поступивших в консолидированные бюджеты субъектов РФ, показал, что сумма НПО в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ увеличилась за исследуемый период на 16,0%, что выше, по сравнению с НДФЛ - основным налогом, формирующим доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ, увеличившимся только на 12,1%.

Таким образом, результаты проведенного анализа позволяют сделать вывод о значительной фискальной роли налога на прибыль организаций в налоговой системе России, так как он, при росте его объемов в течение исследуемого периода, занимает ведущее место в доходах как бюджетной системы Российской Федерации в целом, так и в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ.

Причем его фискальное значение для доходов территориальных бюджетов определяется именно экономической активностью и прибыльностью предприятий, зарегистрированных и ведущих свою хозяйственную

деятельность на территории соответствующих субъектов Российской Федерации.

Для выявления роли отдельных отраслей экономики в платежах налога на прибыль организаций, поступающих в бюджетную систему РФ, проведем анализ структуры и динамики поступления платежей налога на прибыль организаций в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности, на основании данных статистической отчетности ФНС России (форма №1-НОМ), показанных в таблице 2.3 (Приложение 11) и таблице 2.4 (Приложение 12).

Анализ структуры поступления налога на прибыль организаций в бюджетную систему по основным видам экономической деятельности в целом по Российской Федерации, по данным таблицы 2.3 показал, что наибольшую долю в общей сумме налога на прибыль организаций, занимали платежи организаций следующих отраслей:

В 2014 г.:

1) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 538,0 млрд. руб. или 23,5% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

2) добыча полезных ископаемых – 404,3 млрд. руб. или 17,6% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

3) обрабатывающие производства – 360,4 млрд. руб. или 15,7% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

4) финансовая деятельность – 301,6 млрд. руб. или 13,1% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ.

Таким образом, предприятия указанных четырех отраслей обеспечили 69,9% всей суммы налога на прибыль организаций, поступившей в бюджетную систему РФ в 2014 г.

В 2015 г.:

1) добыча полезных ископаемых – 515,0 млрд. руб. или 21,1% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

2) обрабатывающие производства – 510,7 млрд. руб. или 20,9% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

3) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 457,0 млрд. руб. или 18,7% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

4) операции с недвижимым имуществом – 341,6 млрд. руб. или 14,0% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ.

Таким образом, предприятия этих четырех отраслей обеспечили 74,7% всей суммы налога на прибыль организаций, поступившей в бюджетную систему РФ в 2015 г.

В 2016 г.:

1) обрабатывающие производства – 527,8 млрд. руб. или 19,7%;

2) финансовая деятельность – 262,9 млрд. руб. или 18,4% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

3) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 481,0 млрд. руб. или 18,0% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ;

4) добыча полезных ископаемых – 397,5 млрд. руб. или 14,8%.

Таким образом, предприятия этих четырех отраслей в 2016 г. обеспечили 70,9% всей суммы налога на прибыль организаций, поступившей в бюджетную систему РФ.

Как можно заметить, в течение исследуемого периода доля налога на прибыль организаций, уплачиваемого организациями оптовой и розничной торговли занимавшая в 2014 г. первое место, в последующие годы снизилась, при росте доли организаций финансового сектора и организаций обрабатывающих производств.

Такое изменение структуры поступления налога на прибыль организаций бюджетную систему РФ по видам экономической деятельности в исследуемом периоде объясняется анализом показателей его динамики, представленными в табл. 2.4, который показал, что сумма суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ, изменилась в 2016 г. по сравнению с 2014 г. в вышеуказанных отраслях следующим образом:

- 1) финансовая деятельность – увеличилась на 63,6%;
- 2) обрабатывающие производства – увеличилась на 46,4%;
- 3) транспорт и связь – увеличилась на 20,0%.
- 4) операции с недвижимым имуществом – увеличилась на 11,9%;
- 5) добыча полезных ископаемых – снизилась на 1,7%;
- 6) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – снизилась на 10,6%;

Результаты проведенного анализа позволяют назвать отрицательной тенденцию снижения в течение исследуемого периода прибыли организаций оптовой и розничной торговли, что не может свидетельствовать о необходимом перераспределении добавленной стоимости между отраслями экономики, а также об оживлении розничных продаж товаров и услуг, объемы которых снизились по сравнению с уровнем 2014 года.

Вместе с тем можно назвать положительной тенденцией значительного роста в 2016 году налога на прибыль организаций добывающих и обрабатывающих производств, что говорит о повышении результатов экономической деятельности российских предприятий, не ориентированных на сырьевой сектор экономики, и может свидетельствовать о повышении регулирующей роли самого налога на прибыль организаций в производственных отраслях экономики Российской Федерации.

2.2. Анализ влияния механизма налогообложения прибыли на налоговое стимулирование экономической деятельности организаций в Российской Федерации

Сформированный в России механизм налогообложения прибыли накопил опыт цивилизованных стран с социально ориентированной экономикой. Но в период активизации процесса реформирования налоговой системы в связи с рыночными трансформациями российской экономики многие регуляторы налогообложения прибыли были отменены по причине, как заявлялось, их недостаточной эффективности [31].

Однако, по нашему мнению, большинство из отмененных налоговых льгот и преференций не являлись неэффективными, скорее, были недостаточно продуманы и определены условия, а также не вполне ясно сформулированы цели их предоставления. Но вместо того, чтобы конкретизировать предназначение налоговых льгот и на этой основе изменить условия их предоставления, было принято решение их отменить.

Особенно это проявилось в отношении налогового стимулирования малого бизнеса, инвестиционной льготы по налогу на прибыль, а также при принятии решений о сокращении прав региональных и местных органов власти предоставления льгот по налогам, зачисляемым в соответствующие бюджеты.

Между тем мировой опыт показывает, что решение проблемы роста инвестиций в развитие экономики невозможно без укрепления прав региональных, местных органов власти, в том числе и в налоговой сфере. НК РФ установлено, что ставка НПО, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Федерации, законами субъектов Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков на 4,5% (с 17% в 2017 г. до 13,5%).

Как показывает практика, ограничение прав законодательных органов субъектов РФ по установлению дополнительных налоговых льгот не привело к желаемым результатам, а лишь уменьшило масштабы налогового укрывательства, однако не смогло решить проблему сокращения искажающих налоговых эффектов. В настоящее время существенно ограничены возможности субъектов РФ в привлечении дополнительных инвестиций в экономику регионов путем создания благоприятного налогового климата.

Особенно важно то, что предприятия среднего и малого бизнеса нуждаются в серьезной экономической и финансовой поддержке государства и в первую очередь в области налогообложения. До 2002 г. такая поддержка оказывалась путем предоставления льготы по налогу на прибыль организаций для отдельных категорий малых предприятий, которые в первые два года деятельности освобождались от уплаты налога на прибыль, а в третий и четвертый годы платили НПО в размере 25 и 50% от общеустановленной ставки.

Практика применения этой льготы показала, что большинство малых предприятий, наращивая производство и, соответственно, величину прибыли в льготный период, после прекращения их действия значительно снижали масштабы деятельности, что приводило к снижению размера прибыли и сумм НПО. И поэтому старые малые предприятия закрывались, и открывались новые.

Неэффективность льгот по налогу на прибыль для малых предприятий можно объяснить тем, что они не были обязаны вести соответствующий учет средств, высвобождающихся в результате применения льгот, и направлений их использования. На законодательном уровне не было определено, на какие цели могут направляться высвобождающиеся средства. В результате дополнительные ресурсы от получения льгот, как правило, расходовались на цели, не связанные с повышением эффективности производства, активизацией

инвестиционной и инновационной деятельности, созданием новых рабочих мест в регионах.

Учитывая эти обстоятельства, в главе 25 НК РФ эту налоговую льготу, как практически и все другие льготы по налогу на прибыль организаций, отменили.

В настоящее время в нашей стране налоговое стимулирование малых предприятий осуществляется в форме разрешения перехода на упрощенную систему налогообложения. В этом случае, кроме упрощения системы учета и отчетности, малые предприятия могут рассчитывать на существенное понижение налоговой нагрузки путем замены ряда налогов единым налогом, ставка которого ниже ставки налога на прибыль. Кроме того, малые предприятия отдельных сфер деятельности могут переводиться на уплату единого налога на вмененный доход. При его введении преследовалась цель - заставить платить налоги и вывести из теневой сферы сложно поддающийся учету налично-денежный оборот субъектов малого бизнеса, занимающихся такими видами деятельности, как розничная торговля, оказание бытовых, автотранспортных услуг и т.п.

Вместе с тем практика показала, что замена льготы по налогу на прибыль возможностью перехода на спецрежимы налогообложения не способствовала интенсификации процесса создания новых малых предприятий. По мнению экспертов, для придания гибкости национальному хозяйственному комплексу в нем должны функционировать не менее 10000000 малых предприятий. Однако на протяжении всего периода рыночного реформирования российской экономики число малых предприятий составляло от 800 000 до 1 200 000.

Мало того, эта замена не привела к повышению заинтересованности действующих предприятий малого бизнеса в развитии производства, росту накоплений и соответствующему увеличению поступлений в бюджетную систему страны.

К настоящему времени в российской налоговой системе фактически отменены все ранее существовавшие налоговые льготы по налогу на прибыль, связанные с инвестициями: с 2002 г. отменена так называемая инвестиционная налоговая льгота, которая позволяла организациям вывести из-под налогообложения до 50% прибыли, направляемой на капитальные вложения, с 2004 г. полностью отменены региональные инвестиционные налоговые льготы по НПО.

По замыслам инициаторов отмены инвестиционной льготы потери от ее ликвидации для инвестиционно активных предприятий должны были компенсироваться введением нелинейного метода амортизации, расширением списка расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Вместе с тем, до сих пор учеными и практиками обсуждается вопрос о негативных последствиях отмены этой льготы и возможностях применения иных налоговых инструментов стимулирования инвестиционной и инновационной активности предприятий. Но все попытки ввести в законодательство меры, направленные на стимулирование инвестиционного процесса предприятий, были безуспешными.

Вопрос о необходимости возврата налоговых льгот для организаций, осуществляющих инвестиции, пока открыт. Но, по нашему мнению, совершенно очевидно, что прямое, а не косвенное налоговое стимулирование инвестиций, более значимо для интенсификации инвестиционного процесса на всех уровнях национальной хозяйственной системы, чем общее снижение налоговой нагрузки в макроэкономическом аспекте.

После изменений в порядке налогообложения прибыли было отмечено существенное сокращение поступлений налога на прибыль организаций. В целом по экономике произошло снижение эффективной налоговой ставки налога на прибыль организаций, которое определило почти половину зафиксированного снижения сбора данного налога.

Изменение порядка налогообложения прибыли, согласно результатам опроса руководителей организаций, привело к частичному ухудшению налоговых условий. Заметное ухудшение налоговых условий произошло для предприятий, ранее активно пользовавшихся инвестиционной налоговой льготой. По данным опроса, изменение порядка налогообложения прибыли с привело к наиболее выраженным негативным результатам в металлургии, легкой и пищевой промышленности. А для предприятий машиностроения, металлообработки, лесопромышленного комплекса эффект в целом оказался нейтральным: группы проигравших и выигравших организаций по этим секторам практически равны по численности (табл. 2.5).

При изменении налогообложения прибыли была введена ускоренная амортизация в качестве замещающего инвестиционную льготу механизма косвенного стимулирования инвестиций. В этих целях срок полезного использования машин и оборудования был снижен с 10 - 18 до 7 - 10 лет. Однако введение ускоренной амортизации в виде нелинейного метода ее начисления и расширение перечня расходов не компенсировали инвестиционно активным предприятиям потерь от отмены инвестиционной налоговой льготы. Около 12% организаций применяют ускоренную амортизацию, но причем почти у половины из них налоговая нагрузка возросла.

Стимулирующее воздействие ускоренной амортизации ограничено, по нашему мнению, следующими факторами.

Во-первых, несмотря на ускоренность, процесс возмещения инвестиционных затрат более растянут во времени по сравнению с прежним режимом налогообложения, связанным с использованием инвестиционной налоговой льготы.

Во-вторых, оценочная стоимость основных производственных фондов во многих организациях была занижена, а проведение их переоценки также не обеспечивает полной компенсации.

Отмена региональных льгот также привела к увеличению налоговой нагрузки организаций.

Изменение порядка налогообложения прибыли повлекло заметное снижение инвестиционной и инновационной активности организаций, особенно в металлургической, химической и легкой промышленности (см.табл.2.6 Приложения 13).

По нашему мнению, прямое налоговое стимулирование инвестиций с применением инвестиционной налоговой льготы было более значимо для стимулирования организаций к инвестициям, чем общее, не относящееся к инвестициям, сокращение налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций.

Отмена инвестиционной льготы в сочетании с расширением перечня учитываемых при налогообложении прибыли расходов существенно ограничила мотивацию организаций к показу прибыли. По мнению экспертов, реформирование механизма налогообложения прибыли на основе компенсаторного подхода (снизили ставку, но убрали льготы) привело к росту случаев уклонения организаций от уплаты НПО. Дополнительное уклонение от уплаты данного налога определило примерно 1/10 часть сокращения поступлений по нему.

Таким образом, снижение ставки налога на прибыль при одновременной отмене налоговых льгот не только не способствует сокращению масштабов теневой деятельности, но имеет прямым следствием поиск хозяйствующими субъектами и других вариантов ухода от налогов.

Примерно каждая четвертая организация в России не платит налог на прибыль, так как формально ее не получает. Поэтому введение модернизированной инвестиционной льготы по налогу на прибыль позитивно скажется на деятельности не только организаций, показывающих прибыль, но и, можно предположить, повлияет на те из них, которые являются формально бесприбыльными.

Как показывают исследования, организации, которые не проводили активную инвестиционную политику в прошлом, слабо реагируют на налоговые новации. В отличие от них инвестиционно активные организации в ориентированы на рост инвестиций при снижении налоговой нагрузки. Таким образом, все налоговые новации косвенного характера в области налогообложения прибыли, в недостаточной степени способны изменить стереотип поведения организаций, обеспечить их переход к инновационной стратегии развития.

По нашему мнению, для организаций более значимым инструментом прямого действия является введение инвестиционной налоговой льготы по сравнению с амортизационной премией. К первой сильно тяготеют организации металлургической и химической промышленности, тогда как ко второй - организации лесопромышленного комплекса и легкой промышленности.

Наиболее значительное снижение инвестиционной активности после отмены инвестиционной льготы отмечено на металлургических предприятиях. Амортизационная премия оказалась более предпочтительной для организации с относительно невысокой рентабельностью.

Выбор между инвестиционной налоговой льготой и амортизационной премией определяется такими факторами, как прибыльность бизнеса и финансовое состояние организаций. Для организаций с более высокой рентабельностью применение инвестиционной налоговой льготы предпочтительнее, так как за базу для вычета берется объем прибыли, а для низкоприбыльных организаций более привлекательна амортизационная премия, при использовании которой за базу для вычета принимается объем инвестиций в новое оборудование.

Таким образом, условием гармонизации фискальной и регулирующей функций НПО является использование новой инвестиционной налоговой льготы. Амортизационная премия как инструмент непрямого действия способна стимулировать производство новой продукции, но с позиций роста

инвестиций, так же как и с позиций снижения налоговой нагрузки, более эффективной мерой, является инвестиционная налоговая льгота.

Использование механизма ускоренной амортизации в виде нелинейного метода ее начисления не равноценно инвестиционной льготе и не компенсирует ее отмены по следующим причинам.

Во-первых, ускоренная амортизация является косвенной мерой, которая приводит лишь к отсрочке уплаты налога, а не уменьшает налоговую базу.

Во-вторых, процесс ускоренной амортизации происходит на протяжении длительного периода времени, а инвестиционная льгота предоставляется сразу после фактического инвестирования в момент очередного срока уплаты налога.

В-третьих, ускоренная амортизация эффективно работает в новых производствах с непродолжительным циклом, а инвестиционная льгота привлекательна во всех секторах экономики.

В-четвертых, механизм ускоренной амортизации и инвестиционная льгота связаны с разными этапами процесса инвестирования: амортизация - с процессом аккумулирования средств для будущего обновления, а инвестиционная льгота направлена на компенсацию затрат после их осуществления.

Одной из основных проблем является низкий уровень технического вооружения, изношенность оборудования, низкая производительность труда. Российским предприятиям важны инвестиции в расширение и модернизацию действующего производства.

Поэтому система льгот по налогу на прибыль организаций должна быть преимущественно направлена на стимулирование инвестиций в научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, а также в разработку, коммерциализацию, внедрение инноваций.

Для развития инновационной деятельности и научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок действующее законодательство уже установило ряд льгот по налогу на прибыль организаций, например, начиная с

2006 г. при формировании базы НПО поэтапно сокращен срок принятия к вычету расходов на НИОКР с трех до одного года.

Среди прочих льгот отметим, что снято ограничение по списанию расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, которые осуществляются в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, не давших положительного результата.

Вместе с тем, положительным следует считать мнение известного экономиста С.В. Павловой, что возможность осуществлять расширенное воспроизводство напрямую связана с необходимостью предоставления дополнительной льготы на прирост капитальных вложений, которая отражена в табл. 2.7 (Приложение 14).

В целом, налоговое стимулирование для осуществления инновационной деятельности хозяйствующих субъектов осуществляется в виде:

1) освобождения от обложения НПО средств, получаемых научными организациями из фондов поддержки научной и научно-технической деятельности, зарегистрированных в установленном порядке, и средств, безвозмездно полученных организациями и фондами поддержки науки и образования на ведение научной деятельности;

2) установления к основной норме амортизации специального повышающего коэффициента (не более 3) для амортизируемых основных средств, используемых исключительно в научно-технической деятельности; признания при формировании налоговой базы по налогу расходов налогоплательщиков на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки и отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, которые зарегистрированы в установленном порядке;

3) создания резерва предстоящих расходов на НИОКР; использования амортизационной премии (до 30%) при начислении амортизации; предоставления инвестиционного налогового кредита, т.е. отсрочки налоговых платежей в части затрат из прибыли на инновационные цели.

Однако, по нашему мнению, этого недостаточно для модернизации механизма налогообложения прибыли в направлении создания адекватного налогового поля, призванного способствовать инвестиционной активности предприятий на инновационной основе. Необходимы качественные и системные изменения в механизме налогообложения прибыли, направленные на активизацию регулирующей функции НПО, стимулирующей хозяйственную и в первую очередь инновационную деятельность организаций.

Отмена инвестиционной налоговой льготы при изменении порядка налогообложения прибыли - это один из стратегических просчетов налоговой реформы, отрицательно повлиявший на инвестиционную и инновационную активность организаций даже при сокращении налоговой нагрузки вследствие снижения ставки налога на прибыль. Отмена инвестиционной налоговой льготы в сочетании с расширением перечня учитываемых при налогообложении прибыли расходов существенно ограничило мотивацию предприятий к показу прибыли и стали дополнительным стимулом к ее занижению, что и является формой проявления искажения экономического поведения хозяйствующих субъектов.

Предпринятые новации в механизме налогообложения оказались неспособными изменить стереотип поведения организаций и обеспечить их переход к инвестиционно-инновационной стратегии развития.

Поэтому основными инструментами налогового стимулирования деятельности предприятий в системной модернизации механизма налогообложения прибыли, способных обеспечить масштабный эффект, должны стать конвергенция бухгалтерского и налогового учета; применение дифференцированных ставок; ориентированность налоговых льгот на

стимулирование инвестиций в НИОКР, разработку, коммерциализацию, внедрение инноваций.

Как показал проведенный анализ, налог на прибыль организаций не только способен вызывать искажающие экономическое поведение хозяйствующих субъектов эффекты, но и обладает значительным регулирующим потенциалом по сравнению с другими налогами. Поэтому в ближайшей перспективе стоит задача повышения инвестиционной и инновационной активности предприятий в контексте взятого страной курса на глобальную модернизацию национальной экономики, что обуславливает необходимость поиска эффективных инструментов налогового регулирования и стимулирования. В этом направлении первоочередное внимание должно быть уделено льготам по налогу на прибыль.

По нашему мнению, в НК РФ необходимо внести соответствующие поправки, представляющие собой комплекс мер, препятствующих использованию налоговых привилегий для решения чисто корпоративных интересов.

Во-первых, для создания муниципальным органам условий для налогового стимулирования привлечения инвесторов следует восстановить ставку отчислений от налога на прибыль в бюджеты муниципальных образований за счет соответствующего снижения ставки налога, по которой он уплачивается в бюджеты субъектов Федерации.

Во-вторых, необходимо установить право региональных и местных органов власти уменьшать установленную федеральным законодательством ставку отчислений от налога на прибыль в региональные и местные бюджеты вплоть до полного освобождения от уплаты данного налога.

В-третьих, следует предусмотреть в федеральном законодательстве пункт, согласно которому налоговая льгота в форме снижения ставки НПО в части, зачисляемой в региональные и местные бюджеты, может предоставляться региональными и муниципальными органами исключительно

тем налогоплательщикам, которые не только зарегистрированы и поставлены на налоговый учет на соответствующей территории, но и осуществляют на ней производственную деятельность.

Однако эти меры не дадут положительного эффекта, если одновременно с этим не будут внесены соответствующие поправки в Федеральный закон от 08.08.2001 №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и в НК РФ в части постановки на налоговый учет налогоплательщиков.

Практика показывает, что неурегулированность вопроса с постановкой на налоговый учет создает серьезную проблему при формировании доходов бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. Проявился феномен переманивания организаций для постановки на налоговый учет в другие субъекты Федерации за счет предоставления им соответствующими региональными органами дополнительных налоговых льгот.

Только при комплексном решении этих проблем у законодательной и исполнительной власти субъектов РФ и муниципалитетов появятся заинтересованность и реальные механизмы использования налоговых инструментов для привлечения дополнительных инвестиционных ресурсов в региональный хозяйственный комплекс.

По нашему мнению, система налогового стимулирования развития среднего и малого бизнеса в России должна быть пересмотрена. Ее модернизация связана со следующими первоочередными действиями. Налоговое стимулирование среднего и малого бизнеса должно осуществляться через упрощенную систему налогообложения и через налог на прибыль. Прежде всего, следует помимо критерия численности работников четко определить два других показателя - объем производства, а также стоимость основных средств и нематериальных активов.

Упрощенную систему налогообложения целесообразно сохранить только для тех малых предприятий, которые относятся к микропредприятиям (до 15

работников), поскольку их возможности для ведения полноценного бухгалтерского и налогового учета, соответствующей отчетности существенно ограничены. Одновременно с этим для отдельных видов деятельности всех категорий малых предприятий должна быть сохранена система уплаты единого налога на вмененный доход.

Для вновь образованных малых и средних предприятий следует восстановить действовавшую до 2002 г. льготу в части освобождения от уплаты НПО в первые два года работы и пониженной налоговой ставки в последующие два года. Необходимо определить условия применения данных налоговых преференций для повышения их эффективности и достижения конечных целей их предоставления. В частности, применение нулевой и пониженной ставок НПО следует увязать с направлением полученных от налоговой льготы средств на развитие производства. На эти цели, по крайней мере, должно быть направлено не менее половины от полученных в виде льгот финансовых ресурсов.

Для действующих предприятий этих категорий целесообразно восстановить ранее действовавшую льготу в виде полного освобождения от налога на прибыль той ее части, которая была инвестирована. Причем важно исключить какие-либо ограничения по размеру уменьшаемого налога на прибыль.

Предложенные меры при внесении соответствующих изменений в законодательство будут способствовать более активному развитию малого и среднего бизнеса в России в целом и в регионах, расширятся возможности субъектов Федерации по привлечению дополнительных инвестиций в хозяйственные территориальные комплексы, благодаря созданию более благоприятного налогового климата.

Необходимо тщательно прописать и регламентировать налоговые льготы, которые носят строго целевой характер; устранить возможность для необоснованного использования льгот, в том числе восстановление суммы

налога, недоплаченного из-за льготирования в случае реализации основных производственных фондов; меры, относящиеся к инвестиционной и инновационной деятельности, должны распространяться только на новое оборудование; налоговые льготы должны быть дифференцированы в зависимости от вида оборудования и срока его службы.

В целом, можно определить следующие направления стимулирования инновационной деятельности предприятий с помощью механизма льгот по налогу на прибыль:

1. Налоговые льготы, призванные стимулировать инновационную деятельность.
2. Инвестиционные скидки с налога на прибыль в размере, соответствующем определенной процентной доле от стоимости внедряемого инновационного оборудования.
3. Скидки с налога на прибыль в размере расходов на НИОКР.
4. Отнесение к текущим затратам расходов на отдельные виды оборудования, обычно используемого в научных исследованиях.
5. Создание за счет фонда прибыли инновационных фондов специального назначения, не облагаемых налогом.
6. Обложение прибыли инновационно активных организаций по пониженным ставкам (для небольших предприятий).
7. Налоговые каникулы в течение нескольких лет на прибыль, полученную от реализации инновационных проектов.
8. Льготное налогообложение прибыли, полученной в результате использования патентов, лицензий, ноу-хау и других нематериальных активов, входящих в состав интеллектуальной собственности.
9. Уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму стоимости приборов и оборудования, передаваемых вузам, научно-исследовательским институтам и другим инновационным организациям.

10. Вычет из налогооблагаемой прибыли взносов в благотворительные фонды, деятельность которых связана с финансированием инноваций.

11. Инвестиционный налоговый кредит на капитальные вложения по внедрению новой техники, оборудования, технологий.

Как объект налогового стимулирования понятие «инновационная деятельность» более широкое по сравнению с понятием «научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки» и включает маркетинговые исследования; тестирование и контроль качества материалов, продуктов, оборудования и технологических процессов; исследования в социальной и гуманитарной сферах; геолого-разведочные работы; коммерческое производство новых материалов, продуктов, оборудования или их коммерческое использование; стилевые изменения продуктов, не затрагивающие их качества; сбор данных.

НИОКР – это начальный этап в рамках создания инновационных продуктов и технологических новинок. Если инновационный продукт - это следствие деятельности экономических агентов, то в научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработках объектом налогового стимулирования выступают именно исследования, разработки и эксперименты. Задача государства видится и в поддержке (в том числе налоговой) процессов создания и развития инфраструктуры инновационной деятельности: наукоградов, технопарков, бизнес-инкубаторов и т.д.

Таким образом, простое сокращение налоговой нагрузки не обеспечивает необходимой степени трансформации образовавшихся дополнительных ресурсов организаций в инвестиции. В настоящее время необходимы прямые налоговые стимулы к инвестициям и инновациям, так как требуется интенсивное технологическое перевооружение промышленных организаций.

2.3. Систематизация информирования о налоге на прибыль организаций для оценки роли прибыли в условиях рыночной экономики

Налог на прибыль организаций фактически является налогом на финансовый результат, сформированный в учете по факту совершения юридическим лицом всех хозяйственно значимых действий в истекшем периоде, влияет на расчет показателей деловой активности организации. На базе этой информации акционер принимает решение о покупке или продаже акций компании, кредитор делает вывод о том, насколько рискованно давать компании заемные средства и будут ли они обеспечены залогом, инвестор решает, куда лучше вложить свои средства и насколько такие вложения будут безопасны и прибыльны.

С точки зрения микроэкономики налог на прибыль организаций является одним из основных бюджетообразующих налогов, его взимание производится с юридических лиц - хозяйствующих субъектов, которые обеспечивают основную долю прироста валового внутреннего продукта, и поэтому информация о его размере, а также порядке формирования очень важна для государственных органов, занимающихся контролем в сфере уплаты налогов и сборов. Таким образом, информация о налоге на прибыль организаций компаний чрезвычайно интересна широкому кругу пользователей [22].

По оценкам специалистов, в настоящее время многие страны, включая Россию, фактически достигли предела налогообложения. Эксперты отмечают, что Российская Федерация вплотную подошла к экономически обоснованному пределу изъятия государством части национального дохода в виде налогов, сборов и пошлин. Дальнейший рост обложения чреват снижением темпов роста экономики и застоем в основных отраслях.

Эта опасность усугубляется тем обстоятельством, что во многих основных отраслях (нефтяной, газовой, металлургической) резервы дешевых, в

смысле требуемых инвестиций, возможностей роста исчерпаны, и в ближайшие годы рост производства потребует значительно больших капиталовложений на каждую дополнительную единицу продукции.

Модель роли прибыли предприятия в условиях рыночной экономики можно представить следующим образом (см. рис. 2.1 Приложения 15).

1. Прибыль предприятия является главной целью предпринимательской деятельности. Основным побудительным мотивом осуществления любого вида бизнеса, его главной конечной целью является рост благосостояния собственников предприятия.

2. Прибыль предприятия создает базу экономического развития государства в целом. Механизм перераспределения прибыли предприятия через налоговую систему позволяет "наполнить" доходную часть государственных бюджетов всех уровней, что дает возможность государству успешно выполнять возложенные на него функции и осуществлять намеченные программы развития экономики.

3. Прибыль предприятия является критерием эффективности конкретной производственной деятельности. Индивидуальный уровень прибыли предприятия в сравнении с отраслевым характеризует степень умения менеджеров успешно осуществлять хозяйственную деятельность в условиях рыночной экономики. Среднеотраслевой уровень прибыли предприятия характеризует рыночные и другие внешние факторы, определяющие эффективность производственной деятельности, и является основным регулятором «перелива капитала» в отрасли с более эффективным его использованием.

4. Прибыль является основным внутренним источником формирования финансовых ресурсов предприятия, обеспечивающих его развитие. Чем выше уровень генерирования прибыли предприятия в процессе его хозяйственной деятельности, тем меньше его потребность в привлечении финансовых средств из внешних источников при прочих равных условиях - тем выше уровень

самофинансирования его развития, обеспечения реализации стратегических целей его развития, повышения конкурентной позиции предприятия на рынке.

5. Прибыль является главным источником возрастания рыночной стоимости предприятия. Способность самовозрастания стоимости капитала обеспечивается путем капитализации части полученной предприятием прибыли, то есть ее направления на прирост его активов.

6. Прибыль предприятия является важнейшим источником удовлетворения социальных потребностей общества. Социальная роль прибыли проявляется прежде всего в том, что средства, перечисляемые в бюджеты разных уровней в процессе ее налогообложения, служат источником реализации разнообразных общегосударственных и местных социальных программ. Кроме всего, за счет прибыли удовлетворяются части социальных потребностей персонала предприятия.

7. Прибыль является основным защитным механизмом, предохраняющим предприятие от угрозы банкротства. При прочих равных условиях предприятие гораздо успешнее выходит из кризисного состояния при высоком потенциале генерирования прибыли. За счет капитализации полученной прибыли может быть быстро увеличена доля высоколиквидных активов (восстановлена платежеспособность), повышена доля собственного капитала при соответствующем снижении объема используемых заемных средств (повышена финансовая устойчивость), сформированы соответствующие резервные финансовые фонды.

Перечисленные выше роли прибыли в условиях рыночной экономики обуславливают важность информирования заинтересованных пользователей как о размере самой прибыли, так и о налоге на прибыль, характеризующего размер перечислений в бюджет в зависимости от результата финансово-хозяйственной деятельности. На основе системного подхода к вопросу предоставления компанией информации заинтересованным пользователям о размере налога на прибыль автором сформулировано следующее определение.

Система информирования о налоге на прибыль компании - это совокупность форм, содержаний, процедур и областей распространения, направленных на предоставление достоверной информации о размере налога на прибыль компании заинтересованным пользователям. Опираясь на нормативную базу, методологические и методические положения по бухгалтерскому учету и налогообложению, выделено две подсистемы в структуре системы информирования о налоге на прибыль компании: подсистема публичного информирования и подсистема ограниченного информирования.

На рисунке 2.2 (Приложение 16) представлена архитектура системы информирования о налоге на прибыль организации. Каждая подсистема отличается от другой формой представления информации (бухгалтерская или налоговая отчетность), содержанием (порядок определения налога на прибыль), процедурой информирования (официальное опубликование или локальное представление), а также периметром распространения (на всех желающих либо только на определенных пользователей).

Каждый элемент системы (пользователь информации) имеет собственные цели для получения информации о налоге на прибыль организаций и использует ее в соответствии со своими внутренними задачами для решения определенных вопросов. Например, акционер принимает решение о покупке или продаже акций компании, кредитор делает вывод о том, насколько рискованно давать компании заемные средства и будут ли они обеспечены залогом, инвестор решает, куда лучше вложить свои средства и насколько такие вложения будут безопасны и прибыльны.

Из рис.2.2 видно, что наибольшей области распространения информации о налоге на прибыль организаций (включая информирование иностранных пользователей) способствует подсистема публичного информирования, т.е. с использованием процедуры официального опубликования бухгалтерской отчетности.

Также нужно отметить, что каждая страна имеет свое налоговое законодательство. Никаких общепринятых стандартов в этой области не существует. Принципы и инструменты налоговой политики разных стран во многом различаются (в зависимости от ситуации в стране). Налоговое законодательство постоянно меняется и представляет собой «компромиссы, достигнутые на законодательном уровне».

Кроме того, НК РФ не содержит положений, обязывающих организацию публиковать налоговую отчетность в открытом доступе. Учитывая, что в соответствии со ст. 102 НК РФ любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике составляют налоговую тайну, не подлежащую разглашению без согласия налогоплательщика, налоговая отчетность доступна главным образом только этим государственным структурам.

Решить вопрос о представлении заинтересованным пользователям актуальной информации поможет система бухгалтерского учета, за которой закреплена функция по обеспечению формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям. Важно, что годовая бухгалтерская отчетность обязательна для публикации ВИК в соответствии с нормами ГК РФ, Федеральных законов, регулирующих деятельность определенных организационно-правовых форм, и ст. 7 Федерального закона от 27.10.2010 №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Бухгалтерский учет, являясь информационной системой бизнеса, имеет тенденцию к развитию вместе с развитием форм и методов ведения бизнеса. Каждая новая форма хозяйствования, каждая новая операция на рынке способствуют появлению новых методов учета, которые должны отражать суть совершенной хозяйственной операции, давать точную информацию о ней владельцам бизнеса, кредиторам, инвесторам и иным пользователям

отчетности. Следует отметить, что увеличение размера чистой прибыли, отражаемой по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах, благоприятно скажется не только на финансовом состоянии организации, но и повысит ее инвестиционную привлекательность, усилит положение на товарных и иных рынках.

Показатель чистой прибыли участвует в расчете коэффициентов, характеризующих деловую активность организации. Так, например, согласно Правилам проведения арбитражным управляющим финансового анализа рентабельность активов характеризует степень эффективности использования имущества организации, профессиональную квалификацию менеджмента предприятия и определяется в процентах как отношение чистой прибыли (убытка) к совокупным активам организации, а норма чистой прибыли характеризует уровень доходности хозяйственной деятельности организации и измеряется в процентах как отношение чистой прибыли к выручке. Учитывая, что НПО является налогом на финансовый результат, становится очевидным повышенное внимание к данному показателю как со стороны бизнес сообщества, так и со стороны государственных контролирующих органов.

Таким образом, на основе системного подхода к вопросу предоставления информации о размере налога на прибыль необходимо использовать понятие «система информирования о налоге на прибыль организаций» для определения его фискального и экономического значения. Опираясь на нормативную базу, методологические и методические положения по бухгалтерскому учету и налогообложению, в структуре данной системы схематично можно выделить подсистемы, характерные отличия подсистем, элементы системы.

Анализ компонентов системы позволяет сделать вывод о том, что наибольшей области распространения информации о налоге на прибыль организаций (способствует подсистема публичного информирования, т.е. с использованием процедуры официального опубликования бухгалтерской отчетности).

2.4. Использование международного опыта в целях развития механизма налога на прибыль организаций в Российской Федерации

Кроме уже заложенных в налоговой политике России мер по совершенствованию налогообложения прибыли организаций важным направлением совершенствования порядка формирования налогооблагаемой базы налога на прибыль организаций следует выделить использование международного опыта, в котором можно выделить несколько возможных путей [50].

В последние годы перед многими странами, и в том числе перед Россией стоит непростая задача - сохранить уровень налоговых поступлений в бюджет на уровне, необходимом для исполнения государством своих функций, и при этом способствовать восстановлению экономики - привлечению инвестиций, экономическому росту и созданию рабочих мест в своей стране.

Самой популярной мерой стало снижение налоговой ставки (эту меру применили 20 государств, в том числе Российская Федерация). На втором месте по популярности - упрощение процедуры составления налоговой отчетности и уплаты налогов (18 государств).

Прогрессирующий кризис налоговых систем заставляет большинство западных государств пойти на снижение налоговых ставок. В частности, это проявляется в соответствующем снижении налога на прибыль корпораций. Согласно исследованиям о степени влияния налогов на темпы экономического роста, проведенных Организацией экономического сотрудничества и развития, на первом месте по степени влияния на бизнес оказался налог на прибыль. Это справедливо, поскольку именно прибыль служит источником развития бизнеса.

По большому счету механизм формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль во всех странах более или менее одинаков. Тем не менее, законодательство каждого государства имеет свою специфику.

Для формирования налогооблагаемой базы величина полученных доходов уменьшается на величину понесенных организацией расходов. Законодательство большинства стран разрешает признание расходов в целях налогообложения только в случае, если такие расходы документально подтверждены и экономически обоснованы, т.е. направлены на получение прибыли. В основном, так же как и в России, расходы подразделяются на амортизацию, материальные расходы, оплату труда и прочие.

В большинстве государств амортизируемое имущество разбивается на группы, к которым применяются законодательно установленные амортизационные нормы. В России зафиксированные государством ставки применяются только при применении нелинейного метода начисления амортизации. Однако, в связи с тем что применение такого метода подразумевает появление временных разниц между налоговым и бухгалтерским учетом и, соответственно, необходимость рассчитывать отложенные налоги, большинство налогоплательщиков все-таки предпочитает использовать линейный метод начисления амортизации и в налоговом учете тоже.

Большинство государств устанавливает ограничения на размер убытка, который можно учесть в каждом отдельном налоговом периоде. Так, налоговый убыток в размере не более 50% налоговой базы соответствующего периода можно использовать в Гайане, Финляндии, Бельгии, Австралии, Узбекистане, Панаме; не более 35% - в Шри-Ланке; не более 30% - в Бразилии; не более 25% - в Эквадоре и Саудовской Аравии. В других странах ограничения размера используемого налогового убытка в каждом из периодов переноса устанавливаются исходя из размера самого понесенного убытка.

Во многих странах возможность использования накопленного налогового убытка зависит от сохранения структуры собственности и вида деятельности организации в период использования убытка по сравнению с периодом образования такого убытка. Большинство стран устанавливает ограничения о

необходимости 50% неизменного состава собственников и вида деятельности. В России в настоящее время налоговый убыток, на основании ст. 283 НК РФ, может быть перенесен на десять будущих налоговых периодов.

В некоторых странах наряду с налогом на прибыль установлен альтернативный минимальный налог. Поступления от такого налога позволяют государству получать хоть и минимальный, но зато гарантированный в заранее определенном объеме налоговый доход. Это избавляет правительство от необходимости экстренного поиска источников финансирования запланированных расходов, когда фактические налоговые поступления существенно ниже заложенных в бюджет. Альтернативный минимальный налог установлен в 29 из 132 развитых стран.

В общем случае взимание альтернативного минимального налога имеет своей целью обеспечение минимального уровня налоговых поступлений. При этом минимальный налог уплачивается в случае, если величина минимального налога превышает величину налога на прибыль, рассчитанную в общем порядке. Однако из этого правила есть исключения. Так, например, в Бельгии минимальный налог уплачивается налогоплательщиком только в случае, если он не сдал в установленные сроки налоговую декларацию. То есть в данном случае фактически минимальный налог выполняет карательную функцию.

В большинстве стран минимальный налог взимается в определенном проценте от базы, которая легко прогнозируется и с трудом поддается манипулированию со стороны налогоплательщика. В других странах минимальный налог взимается с базы, которая с меньшей степенью вероятности поддается прогнозированию и может являться объектом умышленного манипулирования со стороны налогоплательщика.

Еще одной важной проблемой повышения регулирующей роли налога на прибыль, является то, что в России ставка налога на прибыль является единой для всех видов экономической деятельности, как для прибыльных, так и низкорентабельных.

Вместе с тем, например, в США ставка по налогу на прибыль организаций дифференцирована в зависимости от размера налогооблагаемого дохода (табл.2.8).

Таблица 2.8

Налоговые ставки по налогу на прибыль
организаций в США

Величина налогооблагаемого дохода, долл.	Размер налоговой ставки, %
Менее 50 000	15
50 001 - 75 000	25
75 001 - 100 000	34
100 001 - 335 000	39
335 001 - 10 000 000	34
10 000 001 - 15 000 000	35
15 000 001 - 18 333 333	38
Более 18 333 333	35

Данное построение налоговой шкалы предусматривает пониженные налоговые ставки для средних и малых фирм, которые являются наиболее динамичным элементом частного предпринимательства и играют немалую роль в создании крупных инноваций, расширении производства и увеличении занятости. В Китае основная налоговая ставка по прибыли составляет 33%, пониженные ставки (18 и 27%) применяются для менее прибыльных (низкорентабельных) предприятий. В Канаде ставка налога на прибыль состоит из федеральной и провинциальной, где федеральная ставка - 28% (для предприятий обрабатывающей промышленности - 23%), а провинциальная зависит от территории (провинции), на которой предприятие получает налогооблагаемую прибыль.

Применение дифференцированного подхода к определению ставки налога на прибыль в России способно повлиять на выравнивание финансовых возможностей хозяйствующих субъектов. Критерием дифференциации может служить, например, средний уровень рентабельности продукции и активов организации за последние пять лет.

На основе проведенного сравнения, в целях повышения уровня налоговых доходов бюджета и их стабильности, повышения эффективности налоговой системы за счет упрощения положений законодательства и, соответственно, сокращения затрат налогоплательщиков на их исполнение, можно рекомендовать рассмотреть возможность внедрения в российскую практику налогообложения прибыли следующих элементов:

1. В связи с тем, что установленный предельный коэффициент, применяемый при расчете вычитаемых процентов, начисленных в пользу связанной стороны, не всегда является объективным, правило тонкой капитализации можно заменить применением правил трансфертного ценообразования.

2. Для обеспечения минимального уровня налоговых поступлений необходимо ввести альтернативный минимальный налог с возможностью зачета уплаченных сумм в будущих периодах, а также ограничить возможность зачета убытков прошлых лет критериями неизменности вида деятельности и состава собственников организации.

3. Разрешить применение плавающего налогового периода. То есть дать возможность налогоплательщикам самостоятельно выбирать окончание налогового периода, например это может быть окончание любого из кварталов: 31 марта, 30 июня, 30 сентября или 31 декабря. Это поможет более равномерно распределить нагрузку на налоговые органы, что, в свою очередь, приведет к повышению эффективности налоговых проверок, а также сокращению трудозатрат налогоплательщиков на подачу деклараций и уплату налога.

4. Предусмотреть пониженные налоговые ставки для средних и малых предприятий, которые являются наиболее динамичным элементом частного предпринимательства и играют немалую роль в создании крупных инноваций, расширении производства и увеличении занятости.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в выпускной квалификационной работе исследования показали, что эффективное действие налога на прибыль организаций в условиях рыночной экономики должно способствовать развитию хозяйственной деятельности предприятий, а государство должно быть заинтересовано в установлении такого порядка налогообложения прибыли, который бы не препятствовал развитию производства и обеспечивал максимальные доходы бюджета. Поэтому целью работы стало исследование функционирования механизма налога на прибыль организаций в Российской Федерации и определение перспектив его дальнейшего развития.

Для достижения поставленной цели в первой главе работы рассмотрены такие вопросы как экономическая сущность и эволюция налога на прибыль организаций в Российской Федерации; порядок взимания налога на прибыль организаций в Российской Федерации; особенности формирования доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций.

Во второй главе работы проведен анализ влияния налога на прибыль организаций на формирование доходов бюджетной системы и развитие инвестиционной активности организаций в Российской Федерации.

В частности, проведенный анализ структуры поступления налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации, показал, что доля налога на прибыль организаций в доходах бюджетной системы России составляла: в 2014 г. – 8,9%, в 2015 г. – 9,7%, в 2016 г. – 10,0% суммы доходов бюджетной системы России.

Поэтому в работе сделан вывод, что налог на прибыль организаций является одним из основных доходобразующих налогов, формирующих доходы бюджетной системы Российской Федерации, после НДС и НДС.

Анализ показателей динамики поступления налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации, показал, что поступления налога на прибыль организаций в доходы бюджетной системы РФ значительно возросли за исследуемый период - на 16,6%, а сумма, например, НДС – только на 0,8%.

Анализ структуры поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет Российской Федерации показал, что доля налога на прибыль организаций в доходах федерального бюджета Российской Федерации была небольшой: в 2014 г. – 2,8%, в 2015 г. – 3,6%, в 2016 г. – 3,6% суммы доходов федерального бюджета.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на прибыль организаций не является основным доходобразующим налогом федерального бюджета Российской Федерации. Наибольшую долю в среди всех налогов, поступивших в федеральный бюджет, занимали такие налоги как НДС (34,0% в 2016 г.) и НДС (21,3% в 2016 г.).

Вместе с тем, анализ показателей динамики сумм налога на прибыль организаций, поступивших в федеральный бюджет, показал, что сумма налога на прибыль в доходах федерального бюджета РФ возросла за исследуемый период на 19,4%, то есть имела опережающие темпы роста по сравнению с другими налогами, поступающими в федеральный бюджет.

Анализ структуры поступления налога на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов РФ показал, что доля налога на прибыль организаций в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ составляла: в 2014 г. – 22,1%, в 2015 г. – 22,6%, а в 2016 г. – 25,6% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ.

Поэтому сделан вывод, что налог на прибыль организаций является одним из основных налогов, формирующих доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, и занимает второе место в доходах после налога на доходы физических лиц.

При этом анализ показателей динамики сумм НПО, поступивших в консолидированные бюджеты субъектов РФ, показал, что сумма НПО в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ увеличилась за исследуемый период на 16,0%, что выше, по сравнению с НДФЛ - основным налогом, формирующим доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ, увеличившимся только на 12,1%.

В целом, результаты проведенного анализа позволили сделать вывод о значительной фискальной роли налога на прибыль организаций в налоговой системе России, так как он занимает ведущее место в доходах как бюджетной системы Российской Федерации в целом, так и в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ. Причем его фискальное значение для доходов территориальных бюджетов определяется именно экономической активностью и прибыльностью предприятий, зарегистрированных и ведущих свою хозяйственную деятельность на территории соответствующих субъектов Российской Федерации.

Для выявления роли отдельных отраслей экономики в платежах налога на прибыль организаций, поступающих в бюджетную систему РФ, во второй главе работы также проведен анализ структуры и динамики поступления платежей налога на прибыль организаций в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности, который показал, что наибольшую долю в общей сумме налога на прибыль организаций в 2016 г. занимали платежи организаций следующих отраслей: обрабатывающие производства – 19,7%; финансовая деятельность – 18,4% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ; оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 18,0% суммы налога на прибыль организаций, поступившего в бюджетную систему РФ; добыча полезных ископаемых – 14,8%. Таким образом, предприятия этих четырех отраслей в 2016 г. обеспечили 70,9% всей суммы налога на прибыль организаций, поступившей в бюджетную систему РФ.

Результаты проведенного анализа позволяют назвать отрицательной тенденцию снижения в течение исследуемого периода прибыли организаций оптовой и розничной торговли, что не может свидетельствовать о необходимом перераспределении добавленной стоимости между отраслями экономики, а также об оживлении розничных продаж товаров и услуг, объемы которых снизились по сравнению с уровнем 2014 года.

Вместе с тем можно назвать положительной тенденцию роста налога на прибыль организаций добывающих и обрабатывающих производств, что говорит о повышении результатов экономической деятельности российских предприятий неориентированных на сырьевой сектор экономики и может свидетельствовать о повышении регулирующей роли самого налога на прибыль организаций в производственных отраслях экономики Российской Федерации.

Так во второй главе работы предложены пути развития механизма налогообложения прибыли как экономического потенциала налогового стимулирования деятельности организаций в Российской Федерации, в частности, такие как введение налоговых льгот, стимулирующих инвестиционную и инновационную деятельность предприятий, применение дифференцированного подхода к определению ставки налога на прибыль инвестиционно активных предприятий. Кроме того, предложена систематизация информирования о налоге на прибыль организаций для оценки роли прибыли в условиях рыночной экономики, определены возможности использования международного опыта повышения фискального и экономического значения налога на прибыль организаций в России.

Предложенные меры могут повлиять на выравнивание финансовых возможностей хозяйствующих субъектов, обеспечить трансформацию образовавшихся дополнительных ресурсов организаций в инвестиции, стимулировать интенсивное технологическое перевооружение промышленных организаций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: АБАК, 2017. – 784 с.
2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>
3. Письмо Федеральной налоговой службы от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12722@ «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» [Электронный ресурс] // Гарант [сайт]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70323346/>
4. Абдурашидов, М. Бюджетный кризис и собираемость налогов [Электронный ресурс] / М.Абдурашидов // Новое дело [сайт]. – Режим доступа: http://www.ndelo.ru/one_stat.php/
5. Белецкая, Ю. Налог на прибыль - 2017. Обзор изменений [Текст] / Ю.А.Белецкая // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017. – №1.
6. Белецкая, Ю. Налог на прибыль организаций: нововведения 2015 года [Текст] / Ю.А.Белецкая // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2015. – №1.
7. Бушуева, И. 27 расходов по налогу на прибыль: анализ разъяснений и судебной практики [Текст] / И.А.Бушуева. – Статус-Кво 97, 2014. – 189 с.
8. В борьбе за налоги [Электронный ресурс] // «Expert Online» [сайт]. – Режим доступа: <http://expert.ru/2013/07/24/v-borbe-za-nalogi/>
9. Вайтман, Е. Как временная приостановка деятельности компании отразится на налоге на прибыль [Текст] / Е.Вайтман // Российский налоговый курьер. – 2014. – №23.

10. Воронкова, О. О порядке оценки покупных товаров для целей исчисления налога на прибыль [Текст] / О.А. Воронкова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2014. – №12.

11. Говоров, В. Статья: Валютные разницы: налог на прибыль по суммовым разницам [Текст] / В.Говоров // Российский бухгалтер. – 2014. – №8.

12. Дементьева, Н. Новое в исчислении налога на прибыль организаций в 2015 году [Текст] / Н.М.Дементьева Н.М. Бухгалтер и закон. – 2014. – №4.

13. Дирков И.И. Комментарий к Федеральному закону от 24.11.2014 №376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» [Текст] /И.И.Дирков // Нормативные акты для бухгалтера. – 2015. – №№1-2.

14. Егорова, С. Налог на прибыль в Обзоре судебной практики от ФНС [Текст] / С.И.Егорова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017. – №3.

15. Елина, Л. Неоднозначные поправки по налогу на прибыль (комментарий к Законам от 30.11.2016 №405-ФЗ, от 30.11.2016 №401-ФЗ) [Текст] / Л.А.Елина // Главная книга. – 2017. – № 1.

16. Елина, Л. Налог на прибыль: большинство изменений действительно прибыльные (комментарий к поправкам в гл. 25 НК РФ. Комментарий к Законам от 24.11.2014 №366-ФЗ, от 29.11.2014 №382-ФЗ, от 20.04.2014 №81-ФЗ, от 28.06.2013 №134-ФЗ [Текст] / Е.Л. Елина // Главная книга. – 2015. – №1.

17. Ермошина, Е. Авансовые платежи по налогу на прибыль: особенности уплаты в I квартале 2017 года [Текст] / Е.Л.Ермошина // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017. – №3.

18. Ермошина, Е. Рассчитываем и уплачиваем авансовые платежи правильно [Текст] / Е.Л.Ермошина // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2014. – №1.

19. Князев, А. Срочные сделки и налог на прибыль [Текст] / А.Князев // Бухгалтерия и банки. – 2014. – №№ 7, 9, 12.
20. Коловатов, А. Договорная неустойка: час «икс» для налога на прибыль [Текст] / А.Коловатов // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2014. – №4.
21. Колчин, С. Налоги в Российской Федерации. Учебное пособие – 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / С.П.Колчин. – М.: Юнити-Дана, 2012. - 271 с.
22. Кондрашова, Н. Информирование о налоге на прибыль организаций [Текст] / Н.Кондрашова // Налоговый вестник. – 2015. – №1.
23. Крылова, М. Три простых способа, которые позволят снизить налог на прибыль в конце года [Текст] / М.Крылова, Н.Михайловская // Российский налоговый курьер. – 2014. – №23.
24. Кузьмин, Г. Налог на прибыль: актуальные вопросы [Текст] / Г.В. Кузьмин // Бухгалтерский учет. – 2014. – №10.
25. Лермонтов, Ю. Особенности учета технологических потерь в целях исчисления налога на прибыль организации [Текст] / Ю.М.Лермонтов // Нормативные акты для бухгалтера. – 2014. – № 23.
26. Лермонтов, Ю. Приобретение топлива, воды и энергии. Учет затрат налогоплательщика в целях налогообложения прибыли / Ю. Лермонтов // Финансовая газета. – 2013. – №2.
27. Лермонтов, Ю. Расходы на сертификацию продукции. Спорные вопросы учета в составе расходов по налогу на прибыль [Текст] / Ю.Лермонтов // Финансовая газета. – 2015. – №2.
28. Макконнелл, К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Учебник. Пер. с англ. К.Р.Макконнелл., С.Л.Брю, Щ.М.Флинн [Текст] / М: Инфра-М, 2011.
29. Малышко, В. НДС, НДФЛ, налог на прибыль и прочие налоги под прицелом поправок – 2015 [Текст] / В.Малышко, Т.Маслова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2015. – №1.

30. Медведева, М. Конференция в Москве: изменения по налогу на прибыль, которые ожидают компании с 2015 года [Текст] / М.Медведева // Российский налоговый курьер. – 2014. – №21.

31. Митрофанова И. Инструменты модернизации механизма налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов [Текст] / Митрофанова И.А. // Финансы и кредит. – 2012. – №1.

32. Митрофанова, И. Экономическая сущность, принципы, функции налога на прибыль: эволюционный подход [Текст] / И.А.Митрофанова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №45.

33. Митрофанова, И. Экономический потенциал налогового стимулирования деятельности предприятий [Текст] / И.А.Митрофанова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №6.

34. Морозова, О. Бюджетная «премия» в целях налогообложения прибыли (комментарий к Письму Минфина России от 6 октября 2014 г. №03-03-10/49945) [Текст] / О.Морозова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия» . – 2014. – №47.

35. Никифорова, Н. Налог на прибыль: арбитражная практика – 2014 [Текст] / Н.В.Никифорова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2014. – №10.

36. Николаев, С. Налог на прибыль в обособленном подразделении [Текст] / С.А.Николаев // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 9.

37. Новоселов, К. Налог на прибыль: Руководство по формированию налоговой базы, исчислению и уплате налога: Учебно-практическое пособие (8-е издание, переработанное и дополненное) [Текст] / К.В.Новоселов. – АйСи Групп, 2016.

38. Носкова Ю.В. Развитие теории налогообложения в XVII - XX вв. [Текст] / Ю.В.Носкова // Финансы и кредит. – 2009. – №1.

39. Овсянникова, А. Начисление авансовых платежей по налогу на прибыль: не так все сложно, как кажется [Текст] / А.В.Овсянникова // Главная книга. – 2014. – №3.

40. Параскевич, Н.С. Исторический аспект становления налога на прибыль организаций в России [Текст] / Н.С. Параскевич // Финансовое право. – 2009. – №10. – С.24-26.

41. Парыгина, В. Принципы налогообложения в России: система налоговых координат [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.elitarium.ru/2008/12/10/principyu_nalogooblozhenija.html.

42. Петров, Е. Декларация по налогу на прибыль [Текст] / Е.Петров // Практический бухгалтерский учет. – 2017. – №3.

43. Поздышева, О. Определение суммы налога на прибыль расчетным путем [Текст] / О.Ю.Поздышева // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017. – №2.

44. Поздышева, О. Особенности признания расходов на НИОКР при исчислении налога на прибыль [Текст] / О.Ю.Поздышева // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017. – №3.

45. Савина, О. Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций: актуальные вопросы оптимизации [Текст] / О.Н.Савина, М.А.Жажин // Бухгалтер и закон. – 2014. – №4.

46. Селедцова, Е. Белые пятна налога на прибыль [Текст] / Е.Селедцова // ЭЖ-Юрист. – 2017. – № 2.

47. Семенихин В. Устранение двойного налогообложения по налогу на прибыль [Текст] / В.В.Семенихин // Налоги (газета) . – 2014. – №29.

48. Семенихин, В. Безнадежные и сомнительные долги. Учет в целях налогообложения прибыли организаций [Текст] / В.Семенихин // Финансовая газета. – 2017. – № 8.

49. Семенихин, В. Налог на прибыль организаций. Перенос убытков на будущее [Текст] / В.Семенихин // Финансовая газета. – 2017. – № 10.

50. Сорокина, В. Налог на прибыль организаций в России и зарубежных странах [Текст] / В.А. Сорокина // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 10. – С.9-12.

51. Столяров, Д. НДС, налог на прибыль, налог на имущество: что нового? [Текст] / Д.А.Столяров // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №1.

52. Титов А. Исторический очерк о развитии государственно-правового регулирования сферы налогов и сборов в России [Текст] / А.С. Титов // История государства и права. – 2007. – №12.

53. Тургенев, Н. Опыт теории налогов [Текст] / Н.И.Тургенев / СПб.: Тип. Н. Греча, 1818.

54. Федорова, Л. Признание процентов в целях налогообложения прибыли по контролируемым сделкам, а также контролируемой задолженности [Текст] / Л.Федорова // Налоговое планирование. – 2017. – №1.

55. Хоботова, А. Налог на прибыль: расходы прошлых лет [Текст] / А.Хоботова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2014. – №№1-2.

56. Ходский, Л.В. Основы государственного хозяйства: курс финансовой науки [Текст] / Л.В.Ходский / СПб.: Тип. Ю.Н. Эрлих, 1913.

57. Информация Федерального казначейства об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>.

58. Статистическая отчетность ФНС России по форме 1-НОМ [Электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/rn31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

ПРИЛОЖЕНИЯ