МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра «Финансы и кредит»

Колькова Галина Андреевна

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ: ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
по образовательной программе подготовки
бакалавров
по направлению 38.03.01 «Экономика»
«Налоги и налогообложение»

г. Владивосток
2018

Автор работы _____
(подпись)

«_____» _____ 201 г.

Консультант (если имеется)

_____ _____
(подпись) (Ф.И.О)

«_____» _____ 201__г.

Руководитель ВКР к.э.н., доцент____
(должность, ученое звание)

_____

_____ _____ Петечел Т. А.
(подпись) (Ф.И.О)

«_____»_____ 2018 г.

Назначен рецензент _____
(ученое звание)

_____
(фамилия, имя, отчество)

Защищена в ГЭК с оценкой _____

Секретарь ГЭК (для ВКР)

_____

_____ _____
(подпись) (Ф.И.О)

«_____» _____ 2018 г.

«Допустить к защите»

Заведующий кафедрой __к.э.н., доцент_____
(ученое звание)

_____

_____ ____Лялина Ж. И.___
(подпись) (Ф.И.О)

«_____»_____ 2018 г.

ЗАВЕРЯЮ

Е.Б. Гаффорова /_____/
. Подпись

Директор Школы экономики и менеджмента
Директор/ наименование структурного подразделения

«_____» _____ 2018 г.

В материалах данной выпускной квалификационной работы не содержатся сведения, составляющие государственную тайну, и сведения, подлежащие экспортному контролю.

Е.А. Тюрина /_____/
. Подпись

Заместитель директора по науке и инновациям
Школы экономики и менеджмента_____
Уполномоченный по экспортному контролю

«____» _____ 2018 г.

Оглавление

Введение …….....……4
1 Теоретические основы налогообложения прибыли организации ……7
1.1Сущность и функциональная роль налога на прибыль организации ……..……..7
1.2. Подходы и методы формирования налоговой базы по налогу на прибыль в российской и зарубежной практике ……..…….…..18
1.3 Проблемы и направления совершенствования формирования налоговой базы по налогу на прибыль организации …..…….…….……..39
2 Анализ формирования налоговой базы по налогу на прибыль ООО «Море рыбы Камчатка»……45
2.1 Организационно – экономическая характеристика деятельности организации ООО «Море рыбы Камчатка» ……..……....45
2.2 Особенности формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций ООО «Море рыбы Камчатка» ……..…….…56
2.3 Оптимизация налогообложения прибыли и оценка ее влияния на финансовые показатели деятельности ООО «Море рыбы Камчатка» ……..……..63
Заключение ……71
Список использованных источников ……...74
Приложения ……...77

Введение

Одним из основных источников финансирования всех направлений деятельности государства и экономическим инструментом реализации государственных приоритетов являются налоги.

Налог как экономическая категория представляет собой обязательный платеж, взимаемый государством с физических и юридических лиц. Применение налогов является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предпринимателей, предприятий независимо от ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно-правовой формы предприятия. С помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей, предприятий всех форм собственности с государственными и местными бюджетами, с банками, а также с вышестоящими организациями.

Переход нашего государства на новые уровни развития экономики, усиливается многоаспектное значение прибыли акционерное, арендное, частное или другой формы собственности предприятие, получив финансовую самостоятельность и независимость, вправе решать, на какие цели и в каких размерах направлять полученную прибыль.

Прибыль как экономическая категория - это обобщающий показатель финансовых результатов хозяйственной деятельности, определяемый как разность между выручкой от хозяйственной деятельности и суммой затрат на эту деятельность.

Соединив в одно целое две вышеупомянутые экономические категории, мы получаем один из видов налога, посредством которого налоговая система государства может выполнять свойственные ей функции - это налог на прибыль организаций.

Роль налога на прибыль в качестве источника доходов бюджета сложно переоценить. О высоких долях доходов от данного налога в бюджетах говорит и опыт большинства развитых стран. Для отечественной бюджетной системы налог на прибыль организаций выступает одним из главных доходообразующих налогов.

Актуальность данной работы определяется потребностью проведения анализа особенностей формирования налоговой базы на прибыль организаций с учетом зарубежного опыта, и выявления инструментов и методов, с помощью которых возможно будет устранить выявленные недостатки.

Целью исследования является исследование особенностей формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В соответствии с целью в работе поставлены следующие задачи:

- изучить принципы, порядок налогообложения прибыли организаций в РФ;
- изучить порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций в РФ и зарубежной практике;
- провести анализ особенностей формирования налоговой базы по налогу на прибыль в ООО «Море рыбы «Камчатка» в период с 2015 по 2017 гг.

Объектом исследования являются теоретические, методологические и практические вопросы формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Предметом исследования являются отношения, возникающие в процессе взаимодействия государства, налоговых органов и налогоплательщиков в процессе налогообложения прибыли организации.

Теоретической и методологической основой написания выпускной квалификационной работы послужили Налоговый кодекс РФ, труды отечественных экономистов, таких как Гончаренко Л. И., Пансков В.Г., Левочкина Т.А., Малис Н.И, Зозуля В.В. и других, а также данные, представленные на официальном сайте Федеральной налоговой службой РФ, на официальном сайте Министерства финансов РФ, в справочно-правовой системе «КонсультантПлюс» и в других международных финансовых информационных ресурсах.

В качестве аналитического материала были использованы статистические данные об итогах работы российских организаций и налоговой системы в целом, статистические данные Банка России, статистические данный Федеральной налоговой службы, Государственной службы статистики и других информационных ресурсов.

В ходе исследования были использованы различные методы исследования: теоретического анализа, изучения материалов научных и периодических изданий по теме работы, документального анализа, факторный анализ, метод статистического, сравнительного анализа.

Работа состоит из двух глав, введения, заключения, списка использованных источников, приложений.

В первой главе рассмотрены теоретические основы налогообложения прибыли организации, изучены сущность и функциональная роль налога на прибыль организации, а также выявлены проблемы и направления совершенствования формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации.

Во второй главе работы проведен анализ формирования базы по налогу на прибыль ООО «Море рыбы Камчатка», анализ особенностей формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль данной организации, а также предложена оптимизация налогообложения прибыли и оценка ее влияния на финансовые показатели деятельности.

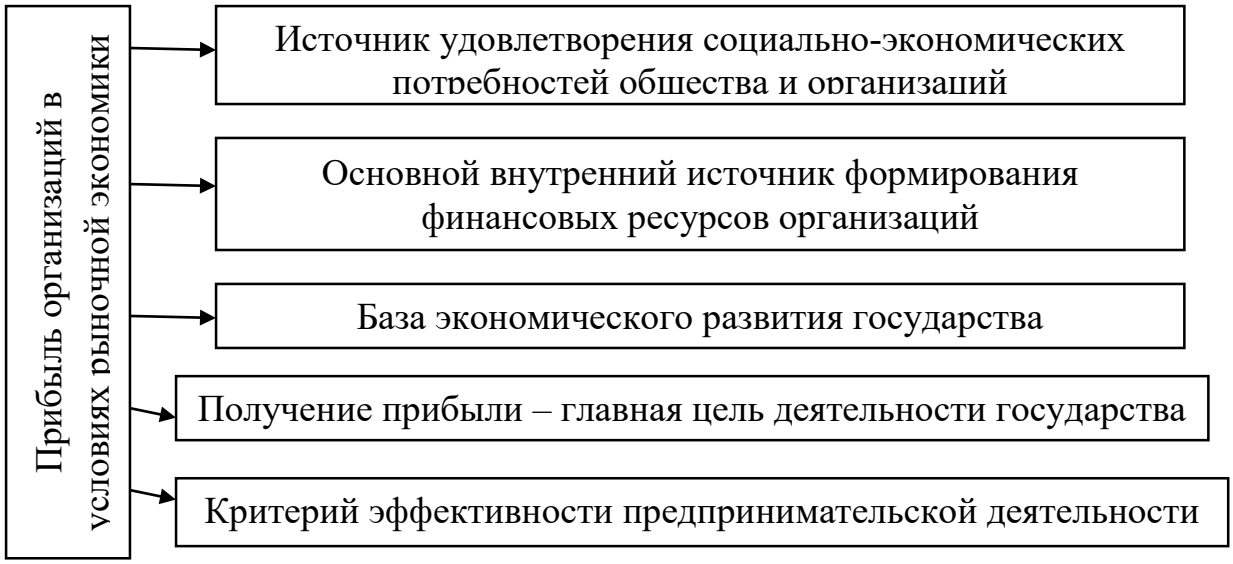
Работа изложена на 88 страницах текста и содержит 53 использованных источников. Аналитический материал оформлен в 18 таблиц, 14 рисунках.

1 Теоретические основы налогообложения прибыли организации

1.1. Сущность и функциональная роль налога на прибыль организации

Налог на прибыль организации представляет собой один из видов прямых федеральных налогов.

Для того чтобы образовался налог на прибыль, должна существовать сама прибыль организаций. Поэтому налог на прибыль организаций фактически является налогом на финансовый результат, образующийся в ходе выполнения хозяйственной деятельности организаций по истечению отчетного периода. Таким образом, можно отметить, что прибыль является важнейшим основополагающим элементом для целей налогообложения на прибыль. Прибыль обеспечивает экономическую устойчивость хозяйствующего субъекта, гарантирует полную финансовую независимость. Также прибыль служит значимым показателем, отражающим успешную предпринимательскую деятельность, не только для хозяйствующих субъектов, но и для экономики в целом. Прибыль считается связующим звеном интересов между хозяйствующими субъектами и государства, а также с обществом, выполняя социальную роль[18].



Источник: составлено автором на основании [18]

Рисунок 1 – Характеристика роли прибыли организации в условиях рыночной экономики

Таким образом, прибыль организации благоприятно влияет на развитие самой организации, на социальное общество и на экономическое развитие в целом.

Налог на прибыль – это прямой налог, так как реальными налогоплательщиками являются организации. Это говорит о том, что данный налог не перекладывается на конечного потребителя товаров или услуг как в случае косвенного налога[29].

Сумма налога на прибыль в процентном соотношении зачисляется в федеральный бюджет и бюджет региона. Однако, в 2017 - 2020 годах в федеральный бюджет необходимо зачислять сумму налога на прибыль, исчисленную по ставке 3%, в бюджеты субъектов РФ - по ставке 17%, а не по ранее установленным 2% и 18% соответственно (абз. 2, 3 п. 1 ст. 284 НК РФ). Как видно, общая ставка 20% по налогу на прибыль не изменилась, но поступившие денежные средства распределяются между бюджетами иначе. Для отдельных категорий налогоплательщиков региональные власти вправе уменьшать ставку, по которой налог зачисляется в бюджет субъекта. По общему правилу она не должна быть менее 13,5%, но для 2017 - 2020 годов этот лимит снижен до 12,5%[6].

Налоговый механизм помогает реализовывать экономическую добавочную прибыль по месту ее происхождения. Успешная система налогообложения прибыли предприятий, предоставляющая дополнительные льготы по налогу на прибыль, решающим образом воздействует на продвижение производителей и характеризуется ведущим значением для гарантирования положительных финансовых результатов, увеличения экономической активности и решения проблем социально-экономической сферы. В системе налогового планирования организации необходимо четко выявлять все возможные нюансы, касающиеся возможных льгот, связанные с исчислением и уплатой налога на прибыль, дабы оптимизировать величину налоговой нагрузки предприятия[32].

Налог относится на финансовый результат деятельности организации и подразделяется как условно-переменный. Его особенность влияния выражается в том, что с увеличением объема производства, налоговые платежи растут. Он существенно влияет на все показатели деятельности организации в текущем и в

будущем периодах. Это влияние можно оценить с положительной и отрицательной стороны[23].

Источник: составлено автором на основании[15].

Рисунок 2 – Последствия влияния налога на прибыль на финансовый результат организаций

Отрицательное влияние обнаруживается в прямом снижении доходов и финансовых возможностей компании, в результате реализации фискальной функции налогов.

К положительному влиянию относится: стимулирование организаций к поиску способов роста эффективности употребления ресурсов, труда, производства и управления в организации. Рентабельно работающие организации образуют чистую прибыль, достаточную для развития производства. У них основываются собственные источники финансирования для развития и оснащения производства при оптимальном налогообложении прибыли либо, они могут развиваться.

Поэтому налог влияет на экономические и социальные процессы в настоящем и будущем периоде[23].

Как и остальным налогам, налогу на прибыль присущи три важные функции:

- фискальная;
- регулирующая;
- контрольная;
- распределительная.

Под фискальной функцией понимается то, что налог на прибыль является важным источником по формированию доходов в федеральный бюджет и бюджет субьектов РФ, т.к. налог занимает в структуре налоговых начислений второе место, уступая налогу на добычу полезных ископаемых[22].

Через регулирующую функцию налог на прибыль реализуется с помощью налоговых ставок, направлен на поддержании отдельных отраслей экономики через систему льгот, а также стимулирует инвестиционную политику предпринимательской деятельности организации.

Через механизмы налогообложения на прибыль государство предоставляет или отменяет льготы на данный налог, регулирует налоговую ставку, стимулирует или ограничивает инвестиционную деятельность в различных отраслях экономики. Также предоставляет инвестиционный налоговый кредит, который налогоплательщики погашают за счет полученной прибыли. В том числе, государство проводит амортизационную политику, через налогообложение прибыли.

Контрольная функция налога на прибыль выражается в контроле со стороны государства за обоснованностью и размерами расходов (затрат) организации, а также осуществляется контроль за полнотой и своевременностью уплаты данного налога [38].

Распределительная функция заключается в следующем. Во-первых, посредством налогов перераспределяется часть валового внутреннего продукта от источника к потребителю соответствующих финансов. Во-вторых, распределительная функция налогов означает иной характер распределения и

перераспределения финансов – между звеньями бюджетной системы государства, то есть межбюджетное регулирование государственных доходов. Такие отношения, возникающие в связи с перераспределением налоговых доходов между звеньями бюджетной системы России, являются частью межбюджетных отношений.

Налог на прибыль – федеральный налог, который занимает существенную роль в регулировании бюджетной системы Российской Федерации. Изначально данный налог был определен как источник формирования доходов федерального бюджета[32].

В Таблице 1 приведена структура наиболее значимых налоговых доходов консолидированного бюджета за 2013-2017гг год.

Таблица 1 - Структура налоговых доходов, поступивших в консолидированный бюджет РФ за 2013-2017гг.

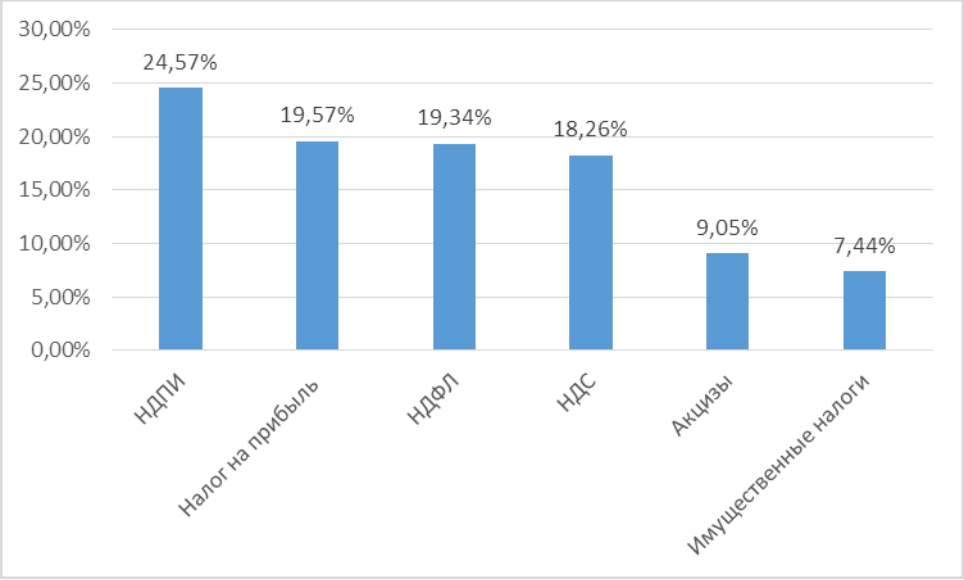
В млрд р.

Виды налоговых поступлений, в том числе:	2013		2014		2015		2016		217		Темп роста, %, 2016/ 2017
	Абс.	Уд. вес,%	Абс	Уд. вес,%	Абс	Уд. вес, %	Абс	Уд. вес, %	Абс	Уд. вес,%	
Всего налоговых доходов	8 598	100	9 631	100	10 723	100	13 287	100	16 810	100	126
НДПИ	2 580	30	2 907	30,18	3 229	30	2 929	22	4 130	24,5	141,0
Налог на прибыль организаций	1 719	19,9	1 898	19,71	2 248	20,9	2 770	20,8	3 290	19,5	118,8
НДФЛ	2 497	29	2 679	27,82	2 806	26,1	3 017	22,1	3 251	19,3	107,7
НДС	1 978	23	2181	22,65	2 589	24,1	2 657	20	3 069	18,2	115,5
Акцизы	964	11	1 009	10,48	1 019	9,51	1 293	9,73	1 521	9	117,6
Имущественные налоги	912	10	955	9,92	1 098	10,5	1 116	8,4	1 250	7,44	111,9

Источник: составлено м на основании [49].

Рассмотрев приведенные налоговые доходы можно видеть, что поступления налога на прибыль организаций в 2017 году составило 3290 млрд. руб., что составляет 19% от суммы всех поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей. Таким образом можно сделать вывод, что в РФ роль налога на прибыль организаций в формировании доходной части бюджета достаточно существенна.

Также можно заметить, что удельный вес налога на прибыль организаций за рассматриваемый период практически не меняется. Налог на прибыль организаций занимает второе место по количеству поступлений в консолидированном бюджете Российской Федерации, что говорит о существенной роли данного налога в формировании доходной части бюджета. Если ранее второе место в структуре налоговых доходов занимал налог на добавленную стоимость, то в 2017 году, по величине поступлений в консолидированный бюджет, сразу после НДПИ, то сейчас это место занимает налог на прибыль организаций, что свидетельствует об укреплении положительной тенденции в экономике России после выхода из экономического кризиса 2014 года.



Источник: составлено автором на основании [49]

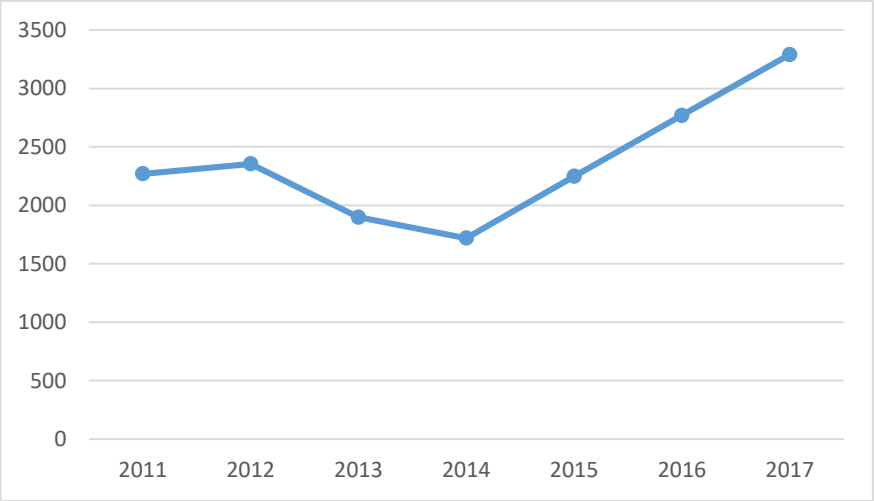
Рисунок 3 – Структура налоговых доходов в консолидированном бюджете в 2017г., в %

Из рассмотренной структуры видно, что налог на прибыль является важным фискальным инструментом регулирования экономики. Именно налогообложение прибыли позволяет государству эффективно влиять на инвестиционные потоки и процесс наращивания капитала и широко использовать налоговые методы в регулировании экономики и иметь существенный источник доходов бюджета. По

значению в формировании бюджета налог на прибыль занимает лидирующие позиции.

Рассмотрим динамику поступлений налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2011-2017 года.

Из представленной динамики можно сделать вывод, что значительный спад поступлений налога на прибыль организаций произошел в 2013 году и 2014 году. На это изменение могло повлиять экономический спад страны, высокий уровень инфляции, снижение инвестиционной активности, а также резкий спад национальной валюты. Как видно из Рисунка 4, в 2014 году наблюдалось резкое снижение сальдированных финансовых результатов организаций в Российской Федерации, что привело также к спаду в 2014 поступлений по налогу на прибыль в консолидированный бюджет РФ.



Источник: составлено автором на основании [49]

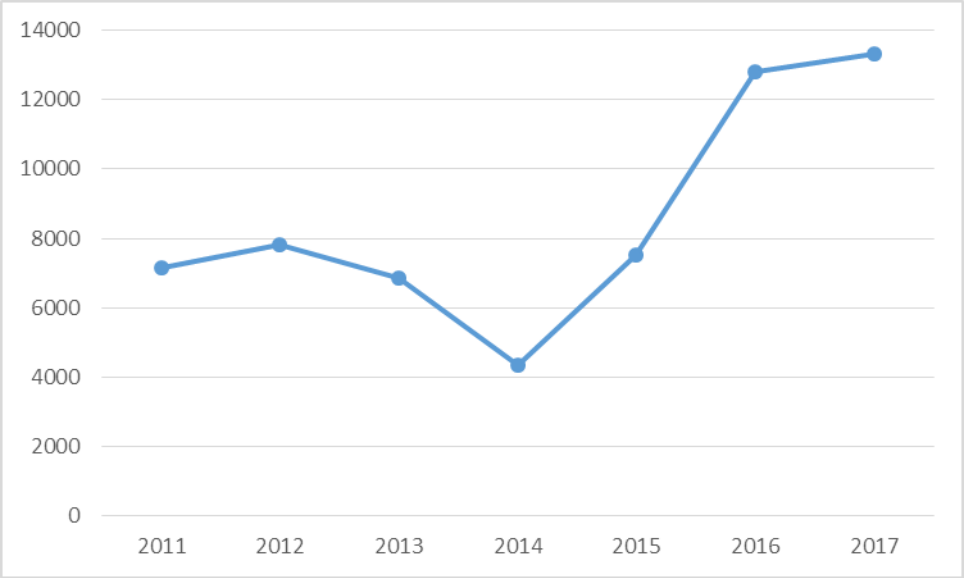
Рисунок 4 – Динамика поступлений налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет РФ за 2011-2017 года, млрд р.

В 2014 г. российская экономика столкнулась с серьезным валютно-финансовым кризисом, грозящим перерасти в глубокий экономический кризис. На протяжении всего года происходило снижение темпов роста ВВП, а к его концу этот показатель, впервые с 2009 г., перешел в область отрицательных значений. Рубль потерял 70% своей стоимости.

Кризис вызвало резкое ослабление российского рубля по отношению к иностранным валютам, вызванное стремительным снижением мировых цен на нефть, от экспорта которой во многом зависит доходная часть бюджета России, а также введением экономических санкций в отношении России в связи с событиями на Украине.

Эти факторы вызвали значительное снижение курса рубля относительно иностранных валют, а затем привели к росту инфляции, снижению потребительского спроса, экономическому спаду, росту уровня бедности и снижению реальных доходов населения[15].

После данных событий государство предприняло меры для выхода из кризиса такие как: диверсификация бюджетных средств: создание максимального количества путей получения дохода, сдерживание инфляции, финансовый контроль: за обменным курсом, за процентной ставкой.



Источник: составлено автором на основании [50]

Рисунок 5 – Динамика сальдированного финансового результата организаций (прибыль минус убыток) 2011 -2017 гг., млрд р.

Но с 2015 года поступления по налогу на прибыль стали стремительно увеличиваться. Это связанно с постепенным выходом страны из кризиса, роста

финансовых результатов предприятий. Также с 2015 года нераспределенная прибыль иностранных организаций, которые ведут свою предпринимательскую деятельность в России, стала облагаться налогом, что тоже привело к росту поступлений налога на прибыль организаций.

Приведем структуру налоговых доходов в виде налога на прибыль и их суммы, поступившие в федеральный и консолидированные бюджеты Российской Федерации с 2014 по 2017 гг. в Таблице 2.

Как видно из Таблицы 2 с 2015 года весомую роль в структуре налоговых доходов налога на прибыль играют доходы в виде налога на прибыль организаций консолидированных групп налогоплательщиков. Консолидированная группа налогоплательщиков это - добровольное объединение российских организаций-плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании такой группы.(п. 1 ст.25.1 и п.1 ст.25.3 НК РФ)

Таблица 2 - Структура налоговых доходов по налогу на прибыль по уровням бюджетной системы РФ за 2014 - 2017 гг.

В млрд р.

Показатели	2014	2015	2016	2017
Налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по соответствующим ставкам	1 898,6	1 980,9	2 205,3	2 489,7
Налог на прибыль организаций (за исключением консолидированных групп налогоплательщиков), зачисляемый в федеральный бюджет	229,7	190,3	223,3	378,4
Налог на прибыль организаций (за исключением консолидированных групп налогоплательщиков), зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации	1 898,6	1 599,1	1 907,5	2 101,8
Налог на прибыль организаций консолидированных групп налогоплательщиков, зачисляемый в федеральный бюджет	-	43,2	35,7	71,4
Налог на прибыль организаций консолидированных групп налогоплательщиков, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации	-	381,3	297,4	387,8

Окончание таблицы 2

Налог на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до дня вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" и не предусматривающих специальные налоговые ставки для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации	15,7	12,4	73,5	37,1
Налог на прибыль организаций с доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, за исключением доходов, полученных в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	9,74	15,18	12,24	19,95
Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями	20,57	31,75	37,66	55,72
Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями	104,9	106,4	113,6	152,9
Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от иностранных организаций российскими организациями	2,152	3,587	3,458	14,42
Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	28,39	36,47	46,42	52,84

Источник: составлено автором на основании [50]

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налоговая база является одним из обязательных элементов налога. Главная функция налоговой базы – выразить объект налогообложения количественно, то есть его измерить[13].

Налоговым кодексом Российской Федерации установлены особенности определения доходов и расходов некоторых организаций, которые зависят от осуществляемого этими организациями вида деятельности. Таким образом, в главе 25 НК РФ рассматриваются не только общие подходы к формированию налоговой базы по налогу на прибыль, но и особенности налогообложения прибыли, связанные со спецификой деятельности некоторых отраслей или групп предприятий. В Таблице 2 рассмотрим динамику величин налоговых баз

организаций, имеющих особенности формирования налоговой базы по налогу на прибыль. В данной таблице рассмотрены организации, осуществляющие:

-образовательная и (или) медицинская деятельность;

-деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей;

-деятельность с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

-деятельность с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

-деятельность с ФИСС, не обращающимися на организованном рынке;

-деятельность с ФИСС, не обращающимися на организованном рынке (дата завершения с 1.01.10)[6].

В Таблице 3 аббревиатура ФИСС расшифровывается как финансовые инструменты срочных сделок.

Таблица 3 – Динамика начисленных налоговых баз организаций по налогу на прибыль 2012 – 2016гг

В млн р.

Показатели	2012		2013		2014		2015		2016	
	Абс.	Уд. вес, %	Абс.	Уд. вес, %	Абс.	Уд. вес, %	Абс.	Уд. вес, %	Абс.	Уд. вес, %
Образовательная и (или) медицинская деятельность	63	0,58	32	0,32	40	0,40	45	0,37	47	0,27
Сельскохозяйственные товаропроизводители	128	1,18	97	0,98	221	2,22	27	0,22	275	1,58
Деятельность с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг	76	0,70	204	2,06	46	0,46	10	0,08	129	0,74
Деятельность с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг	186	1,72	238	2,41	290	2,92	235	1,91	792	4,54
Деятельность с ФИСС, не обращающимися на организованном рынке	4	0,04	3	0,03	30	0,30	5	0,04	16	0,09
Деятельность с ФИСС, не обращающимися на организованном рынке (дата завершения с 1.01.10)	4	0,04	4	0,04	0,1					

Окончание таблицы 3

Остальные организации	10 379	95,72	9301	94,12	9313	93,66	11700	95,30	16212	93,03
Размер налоговой базы всех организаций в РФ	10843	100	9882	100	9943	100	12277	100	17427	100

Источник: составлено автором на основании [50]

Участники КГН суммируют прибыли и убытки от результатов деятельности каждого из них - то есть консолидируют налоговую базу. Сделки, заключенные между организациями КГН, не являются предметом контроля за трансфертным образованием, за исключением: сделок, предмет которых - добытое полезное ископаемое - объект налогообложения НДПИ с применением процентной ставки.

Совокупная налоговая база по консолидированной группе формируется с учетом доходов и расходов всех участников (п. 19 ст. 274, п. 1 и 9 ст. 278.1 НК РФ). При этом доходы, полученные участниками консолидированной группы за границей, включаются в консолидированную налоговую базу, только если они не подлежат налогообложению у источника выплаты[6].

После того как совокупная налоговая база сформирована, налогооблагаемая прибыль подлежит распределению между участниками группы и их обособленными подразделениями (по каждому в отдельности).

Налог на прибыль (авансовый платеж) по консолидированной группе налогоплательщиков рассчитывается в следующем порядке. Сначала ответственный участник определяет федеральную часть налога (авансового платежа), рассчитанного с совокупной налоговой базы по ставке 2 (3%) процента. Затем – региональную часть отдельно по каждому участнику и их обособленным подразделениям исходя из того, какой процент отчислений налога в региональный бюджет установлен по месту расположения каждого из них[44].

Налог на прибыль играет важнейшую роль в формировании налогового дохода Российской Федерации, составляю 19% от всех налоговых доходов. И в большинстве случаев в зависимости от его поступлений идет либо развитие, либо спад экономики и финансов страны, что наглядно продемонстрированно при изучении динамики и структуры налога на прибыль.

1.2. Подходы и методы формирования налоговой базы по налогу на прибыль в российской и зарубежной практике

В мировой финансовой науке выделяют две модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета.

1. Континентальная (европейская) - ориентирована на удовлетворение требований правительства, особенно в части соответствия налогообложения национальному макроэкономическому плану. При этом бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают, а бухгалтерский учет выполняет все фискально-учетные задачи. Количество бухгалтерских корректировок для целей налогообложения минимально. К этой системе относятся: Германия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Япония, Швейцария. Австрия. К ней же можно отнести соотношение бухгалтерского и налогового учета в России до 1995 г.

2. Англо-саксонская (американская) – ориентирована на информационные запросы инвесторов и кредиторов, предусматривает сосуществование и ведение параллельно как бухгалтерского, так и налогового учета. Эту модель применяют: Англия, США, Австрия, Канада. В большинстве случаев такая модель функционирует через реализацию двух вариантов:

- путем определенных корректировок и преобразований учетных данных для налоговых целей;

- путем дополнения бухгалтерских процедур такими, которые обеспечивают в рамках системного учета формирование готовых данных для налогообложения.

При этом налоговый учет не подменяет и не исключает ведение бухгалтерского учета, а наряду с собственными методами использует данные бухгалтерского учета для исчисления налогов и сборов.

В отечественной теории и практике исторически сложились следующие модели представления информации об объектах налогообложения, различающиеся по степени самостоятельности к системе бухгалтерского учета:

1. Бухгалтерский налоговый учет. В своей основе имеет бухгалтерскую информационную систему, которая не предусматривает корректировку бухгалтерского учета для целей налогообложения. Данные бухгалтерского учета в

рамках налоговой системы 1990 и 1992 гг. позволяли обеспечить требуемую точность определения налоговой базы по всем налогам, уплачиваемым организацией. По этой модели производилось начисление налогов до 1995 г. и в настоящее время делается расчет налога на имущество организаций[37].

В конце 1991 г., т.е. в период активной реализации российских экономических реформ, выполнение задач по правильному исчислению налогов и сборов всецело решалось на предприятиях и в организациях посредством ведения бухгалтерского учета. Это определило и развитие всей системы налогообложения первого периода реформ. Так, ч.1 ст. 9 Закона РФ от 27.12.91 «О налоге на прибыль предприятий» было установлено, что сумма налога определяется плательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно. Это прослеживается и в других документах по налогообложению. В этот период в основе исчисления налогов лежал бухгалтерский учет с его отработанными принципами, правилами, методами и приемами, следовательно, у организации не было необходимости ведения налогового учета.

С реформированием российской налоговой системы принципы определения налоговой базы стали существенно отличаться от принципов формирования показателей и их отражения на счетах в бухгалтерском учете, а, кроме того, попытка отразить чисто налоговые операции в бухгалтерском учете приводит к искажению многих финансовых показателей. Данная ситуация вводит в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

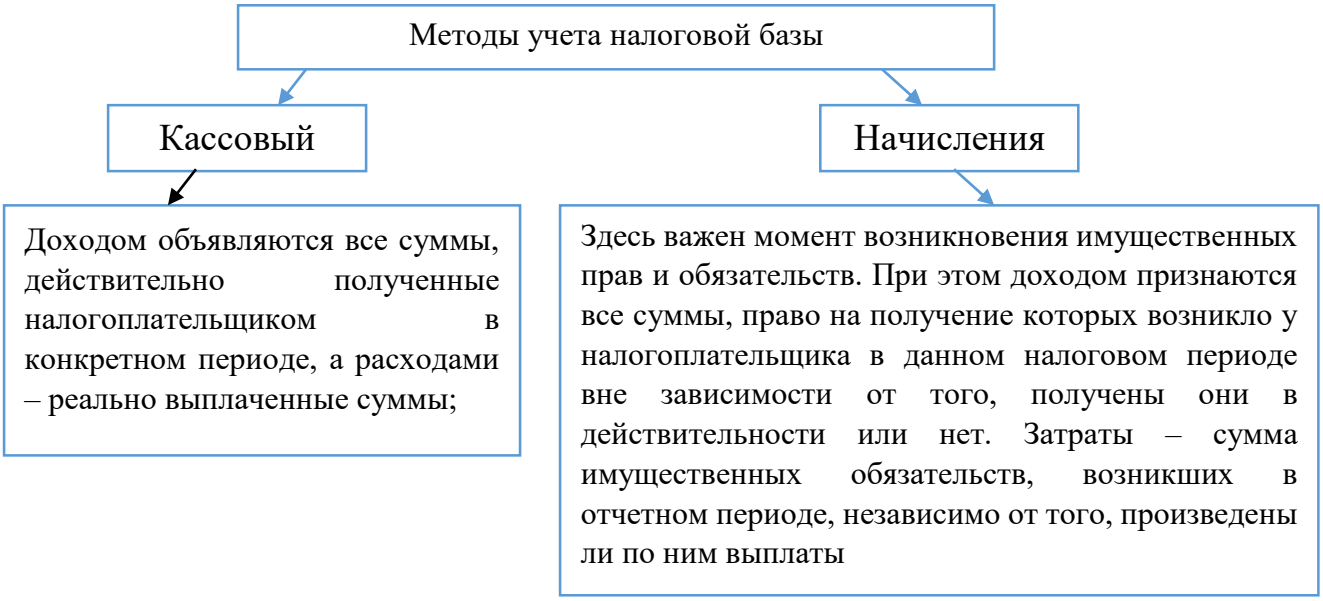
Таким образом, сложилась ситуация, когда самой системы бухгалтерского учета стало недостаточно для выполнения задач налогообложения.

2. Смешанный налоговый учет. Он предполагает формирование показателей налогового учета путем корректировки бухгалтерских показателей. С 1995 г. до 1 января 2002 года организации формировали показатели для целей налогообложения прибыли путем корректировки данных бухгалтерского учета внесистемно, в специальных налоговых расчетах. Так, налоговая база по налогу на прибыль определялась на основе данных формы бухгалтерской отчетности №2 «Отчет о прибылях и убытках», корректировка которых производилась вне

системы бухгалтерского учета в специальной налоговой «Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли». Принятая с 01.01.1999 г. часть первая НК РФ в ст. 54 определила, что налоговая база исчисляется на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению. Таким образом, законодательно была закреплена возможность определения налоговой базы не только на основании бухгалтерского учета, но и на основании налогового учета.

3. Абсолютный налоговый учет. Он предполагает расчет налоговой базы на основе данных налогового, а не бухгалтерского учета. Такая модель введена с 1 января 2002 г. главой 25 НК РФ для расчета обязательств по налогу на прибыль. [37]

Глава 25 НК РФ определила подход к порядку исчисления и формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль: плательщики налога на прибыль должны определять доходы и расходы для целей налогообложения одним из двух методов – методом начисления или кассовым методом.



Источник: составлено автором на основании [6]

Рисунок 6 – Методы учета налоговой базы

Согласно НК РФ при методе начисления доходы и расходы признаются таковыми в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств. При кассовом методе за основу признания доходов и расходов принимается день поступления средств на расчетный счет банка (или в кассу) и соответственно фактическая оплата расходов[34].

Налоговой базой для целей налогообложения прибыли признается денежное выражение прибыли. Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае, если в отчетном периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном отчетном периоде налоговая база признается равной нулю. Убыток, полученный в отчетном периоде, может быть перенесен на будущее через уменьшение налоговой базы по налогу не более чем на 50% в течение последующих лет[17].

Расчет налоговой базы ведется в целом по организации, включая обособленные подразделения.

Источник: составлено автором на основании [6]

Рисунок 7 – Расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно. Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные: период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом); сумму доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде; сумму расходов, произведенных в отчетном (налогом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации; прибыль (убыток) от реализации; сумму внереализационных доходов; сумму внереализационных расходов; прибыль (убыток) от внереализационных операций; итого налоговая база за отчетный (налоговый) период; сумма убытка, переносимого с прошлых налоговых периодов и уменьшающего налоговую базу; итого налоговая база за отчетный (налоговый) период за вычетом соответствующей суммы убытка.

Существует два основных вида доходов, учитываемых при определении налога на прибыль: доходы, полученные от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав; а так же внереализационные доходы[17].

При определении доходов из них необходимо исключать суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров, работ, услуг, имущественных прав (НДС и акцизы).

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Доходы

От реализации

- товаров, работ, услуг (как собственного производства, так и ранее приобретенных);

-имущественных прав

Внереализационные

-от долевого участия;
- в виде положительной курсовой разницы;
- в виде штрафов, пеней, иных санкций;
- в виде процентов по договорам займа;
- от сдачи имущества в аренду;
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав
-суммы восстановленных резервов;
- прочие доходы
-в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе
-в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных
-в виде стоимости полученных материалов или ино
демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств
-в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности
- виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;
-в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности
-в виде сумм корректировки прибыли налогоплательщика вследствие применения методов определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам (рентабельности)
-в виде прибыли контролируемой иностранной компании

Не учитываемые при определении прибыли

- целевые поступления;
- имущество, имущественные и неимущественные права, полученные в виде вклада в уставной фонд;
- в виде предварительной оплаты;
- средства по договору займа и кредита;
- прочие доходы

Источник: составлено автором на основании [6]

Рисунок 8 - Классификация доходов

В бухгалтерском учете выручка, или доходы от обычных видов деятельности, - это средства, которые причитаются организации за проданные товары, работы или услуги.

Таблица 4 — Бухгалтерский и налоговый учет доходов от реализации

Доходы от реализации в налоговом учете	Доходы от реализации в бухгалтерском учете
1. Выручка от реализации товаров, работ, услуг собственного производства	1. Доходы по обычным видам деятельности (Кт 90/1, строка 010 формы №2)
2. Выручка от реализации покупных товаров	2. Доходы по обычным видам деятельности (Кт 90/1,строка 010 формы №2)
3. Выручка от реализации основных средств и иного имущества, имущественных прав	3. Прочие доходы (Кт 91, строка 090 формы №2)

Источник: [37].

В налоговом учете выручка равна сумме всех поступлений в денежной и натуральной формах, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги, имущество, имущественные права. Таким образом, налоговые доходы от реализации включают в себя бухгалтерскую выручку и те прочие доходы, которые получены от реализации основных средств, материалов и т.д. Но для целей налогообложения в выручку не включаются проценты по коммерческим и товарным кредитам (включаются во внереализационные доходы или расходы)[37].

Выручка от продажи товаров, работ, услуг рассчитывается исходя из цен, определяемых в соответствии со ст.105.3 НК РФ.

При выполнении покупателем определенных условий цена товара может быть снижена. Тогда налогоплательщик – продавец вносит изменения в данные налогового учета о стоимости проданных ценностей и подает уточненную декларацию за те периоды, в которых произошла реализация. Если цена реализации товаров, работ, услуг выражена в инвалюте, то выручка пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания доходов. Аналогично определяется выручка в случае выражения цены в условных единицах. Возникающие при этом курсовые разницы включаются для целей налогообложения во внереализационные доходы или расходы.

Сумма выручки определяется на дату признания доходов в соответствии с выбранным методом признания доходов и расходов для целей налогообложения. При кассовом методе доходы признаются в периоде их получения. Даты признания доходов при методе начисления уточняются Налоговым кодексом.

Открытый перечень внереализационных доходов определен ст. 250 НК и в основном соответствует тем видам доходов, которые в бухгалтерском учете считаются прочими и соответственно отражаются на счетах 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», за исключением выручки от реализации основных средств, имущества и имущественных прав.

При организации налогового учета внереализационных доходов особое внимание следует обратить на правила их отражения в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, которые не всегда совпадают. И, в первую очередь, это относится к датам признания внереализационных доходов в бухгалтерском и налоговом учете. Дата признания внереализационных доходов в налоговом учете зависит от применяемого налогоплательщиком метода определения доходов и расходов. При кассовом методе внереализационные доходы признаются по дате получения денежных средств или иного имущества в счет оплаты. При методе начисления НК уточняет даты признания отдельных видов доходов[45]. Перечень дат признания внереализационных доходов представлена в Таблице 5.

Таблица 5 — Перечень дат признания внереализационных доходов

Вид внереализационного дохода	Дата получения дохода
1- доходы от долевого участия в деятельности другого предприятия; - безвозмездно полученное имущество; - иные аналогичные доходы.	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) Дата подписания акта приемки-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) или поступления денежных средств
2- доходы от сдачи имущества в аренду и предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности; - лицензионные платежи за право пользования объектами интеллектуальной собственности; - иные аналогичные доходы.	- дата проведения расчетов в соответствии с условиями договоров; - день предъявления покупателю расчетных документов в соответствии с условиями заключенных договоров; - последний день отчетного (налогового) периода Конкретный порядок учета доходов устанавливается налоговой политикой организации.

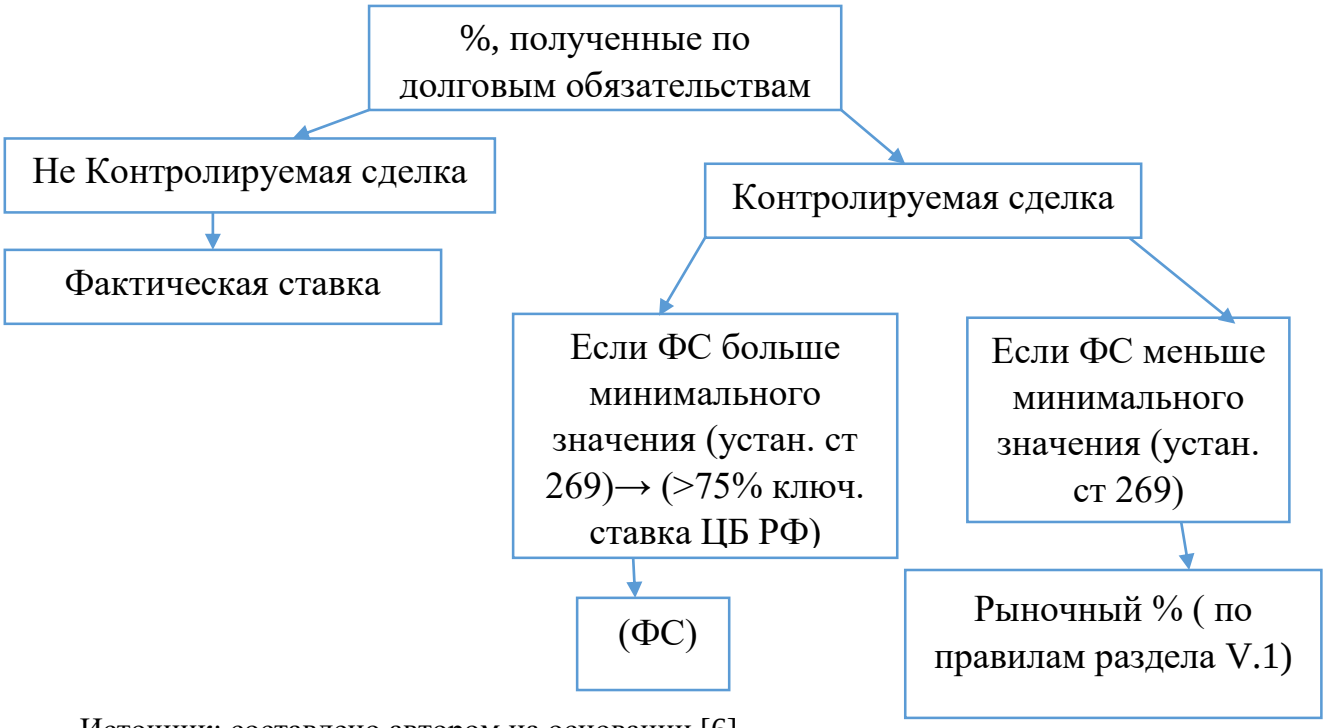
Окончание таблицы 5

3- проценты по кредитам, займам и иным долговым обязательствам и иным ценным бумагам; - штрафы, пени за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков; - иные аналогичные доходы	Дата окончания отчетного (налогового) периода. Дата признания должником, либо дата вступления в законную силу решения суда
4- получение восстановленных резервов (по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и др.); - доходы по договору простого товарищества; - доходы от доверительного управления имуществом; - иные аналогичные доходы.	Последний день отчетного (налогового) периода.
5- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде.	Дата возникновения или выявления дохода
6- положительные курсовые разницы по имуществу и требованиям, стоимость которых выражена в иностранной валюте (кроме разницы от переоценки ценных бумаг)	Дата перехода права собственности на инвалюту, а также последний день текущего месяца
7- доходы от продажи (покупки) валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
8- Материальные ценности, полученные от ликвидации основных средств.	Дата составления акта ликвидации
9- использованные не по назначению целевые средства; - взносы некоммерческим организациям, которые были включены и состав расходов, а потом возвращены предприятию; - иные аналогичные доходы. -	Дата поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу предприятия
10- суммы кредиторской задолженности, списанные в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям - излишки товарно-материальных ценностей в результате инвентаризации	Последний день отчетного (налогового) периода

Источник: составлено автором на основании [3]

Доходы, не связанные с реализацией товаров, работ, услуг, называются внереализационными доходами. К ним относятся доходы, перечисленные на Рисунке 8 в блоке внереализационные доходы[34]. Проценты по договору займа учитываются в качестве внереализационных доходов организации (п. 6 ч. 2 ст. 250

НК РФ). С 2015 года изменился порядок учета в целях налогообложения процентов по полученным долговым обязательствам (Рисунок 9).



Источник: составлено автором на основании [6]

Рисунок 9 - Налоговый учет процентов, полученных по долговым обязательствам

При определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщики, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. В случае, если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы установлены ст. 251 НК РФ. Состав доходов, не учитываемых при определении налоговой базы представляет собой разновидность доходов, которые следует отличать от:

- доходов от реализации;
- внереализационных доходов[6].

В них исчерпывающим образом перечислены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций: ни налоговые органы, ни налогоплательщики не вправе включать в их состав иные виды доходов.

Так, не облагается налогом на прибыль имущество, полученное акционером (участником) при его выходе из организации, в сумме, не превышающей цену, по которой оно было внесено в уставный капитал (по данным налогового учета передающей стороны). Сумма превышения облагается налогом в обычном порядке. Такие же правила действуют и в отношении имущества, внесенного в качестве вклада по договору о совместной деятельности.

В соответствии со ст. 275 НК РФ доходы от долевого участия в деятельности других организаций являются объектом обложения налогом на прибыль. Датой признания таких доходов является дата поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации как в случае признания доходов кассовым методом, так и методом начисления[8].

Если источником дивидендного дохода российского налогоплательщика является иностранная организация (в т.ч. постоянное представительство иностранной организации), то сумма налога на прибыль определяется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из сумм полученных дивидендов и ставки 13% (на дату поступления денежных средств). В налоговую базу резидента РФ включается вся сумма дивидендов, причитающаяся к получению, т.е. без учета налога, удержанного по законодательству страны организации - нерезидента и выплачивающего такой доход. На сумму удержанного налога за границей по специальной декларации может быть предоставлен зачет при условии представления документа, подтверждающего уплату, заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства. При этом размер

засчитываемых сумм налога на прибыль, выплаченного за границей, не может превышать сумму, подлежащую уплате в РФ[13].

$$\sum \text{ налога, подлежащая удержанию с получателя дивидендов} = \frac{\sum \text{ дивидендов, подлежащая распределению в пользу налогоплательщика – российского получателя}}{\text{Общая } \sum \text{ дивидендов, подлежащих распределению организацией – налоговым агентом в пользу российских участников.}} \times \text{Налоговая ставка}$$

$$\times \left(\text{Общая сумма дивидендов, подлежащая распределению в пользу всех российских налогоплательщиков - получателей} - \sum \text{ дивидендов, полученная налоговым агентом в течение отчетного (налогового) периода и предыдущего отчетного (налогового) периода к моменту распределения дивидендов (без учета дивидендов, к которым применяется ставка 0%)} \right)$$

Источник: [37].

Рисунок 10– Расчет суммы налога, подлежащая удержанию с получателя дивидендов

Если источником дохода российской организации является российская организация, то она признается налоговым агентом, который определяет сумму налога с получателя дивидендов, исходя из общей суммы налога с дивидендов и доли дивидендов каждого учредителя в общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом (Рисунок 10)

При превышении суммы полученных дивидендов над суммой распределяемых налог не исчисляется. Ставка налога на прибыль - 13%.

Если российская организация выплачивает дивиденды иностранному участнику – нерезиденту, она признается налоговым агентом, который удерживает налог на прибыль (НДФЛ) по ставке 15 % исходя из сумм выплачиваемых дивидендов. При этом налоговая база определяется по каждой выплате.

С 01.01.2005 г. не включается в налоговую базу по налогу на прибыль доход от долевого участия в других организациях, если он направлен на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации (пп.1 ст.250 НК РФ).

Налогоплательщик должен уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов. Состав расходов, на сумму которых налогоплательщик может уменьшить полученные доходы, для целей налогообложения, определен ст. 252-269 НК. В данном случае все расходы обязаны удовлетворять определенные критерии. Расходы должны быть обоснованы и документально подтверждены (экономически оправданы).

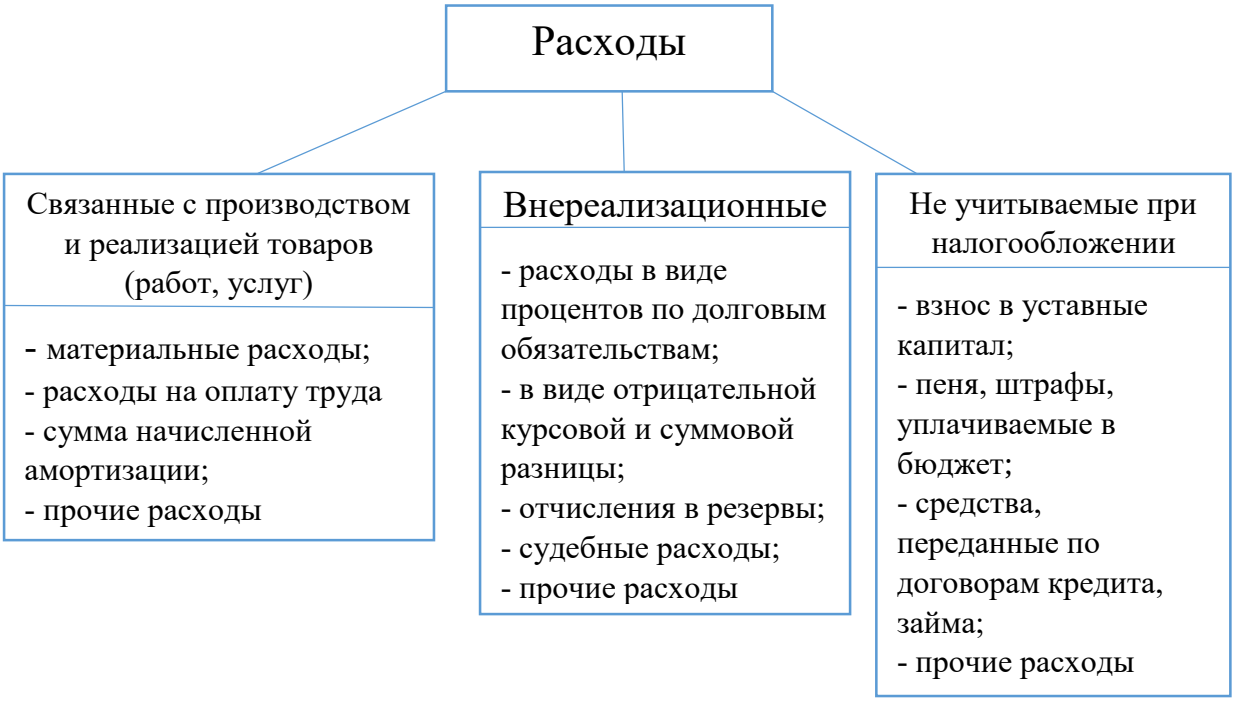
Одним из основных требований, предъявляемых к признанию расходов в целях налогообложения, является их обоснованность. Обоснованными являются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Экономически оправданными считаются затраты, вызванные:

- необходимостью осуществления по экономическим, правовым, экологическим, социальным и иным основаниям;
- направлены на получение доходов;
- вызваны технологией производственного процесса.

Все произведенные организацией расходы изначально предполагаются обоснованными. Доказать их необоснованность должны налоговые органы.

Если расходы экономически не оправданы и не направлены на ведение предпринимательской деятельности, суд может установить наличие необоснованной налоговой выгоды (Постановление ВАС №53 от 12.10.06 г.) [37].

Необходимым условием признания затрат для целей налогообложения также является подтверждение произведенных расходов первичными документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ (ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение о документах и документообороте, ПБУ), в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве (с построчным переводом на русский язык), на территории которого были произведены расходы, а также косвенно подтверждающими произведенные расходы (в т.ч. таможенные декларации, приказ о командировке, проездные документы, отчет о выполненной работе в соответствии с договором и др.). Расходы могут подтверждать электронные документы, заверенные электронной цифровой подписью лица, ответственного за совершение операции[22].



Источник: составлено автором на основании [6].

Рисунок 11 – Классификация расходов

В отдельных случаях расходами признаются убытки. Для целей налогообложения не учитываются только некоторые виды расходов, перечень которых установлен в ст. 270 НК.

Расходы, выраженные в инвалюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующего расхода. Если в договоре установлен специальный курс, то расходы можно списать по согласованному курсу (Письмо МФ РФ от 23.07.07 №03-03-06/1/515).

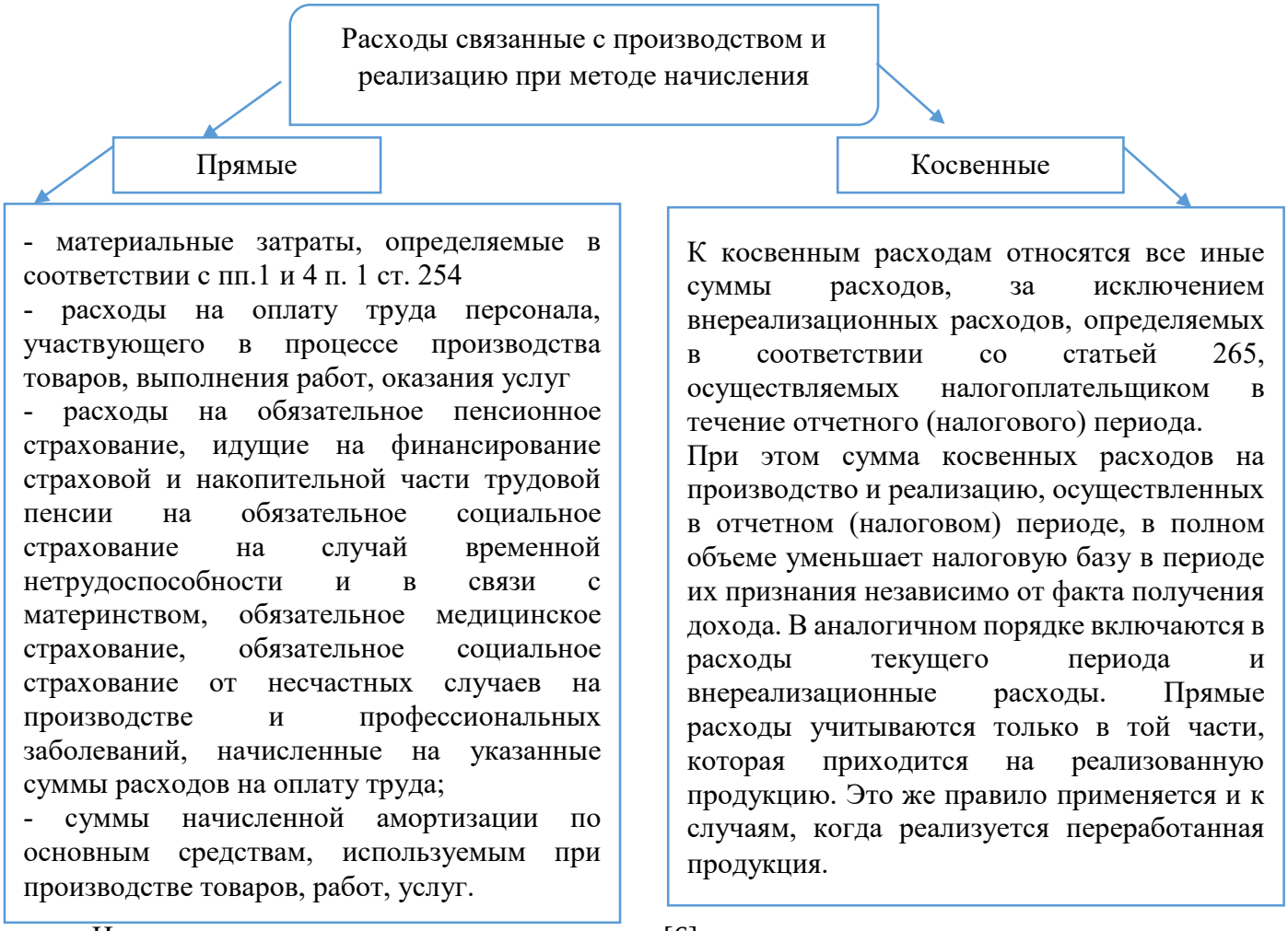
Перечень материальных расходов приведен в ст. 254 НК РФ и является открытым. Это значит, что в состав данных расходов могут быть отнесены любые иные затраты, отвечающие требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, непосредственно связанные с технологическими особенностями производственного процесса.

Расходы на оплату труда – любые начисления работникам в денежной или натуральной формах. Открытый перечень таких расходов дан в ст. 255 НК РФ. Причем, все выплаты включают в расходы на оплату труда без учета обязательных страховых взносов во внебюджетные фонды, за исключением отчислений в резерв

под предстоящую оплату отпусков и выплат вознаграждений за выслугу лет. Их относят к соответствующим расходам вместе с обязательными страховыми взносами.

Примерный перечень прочих расходов предусмотрен ст. 264 НК.

В расходы, связанные с производством и реализацией, включаются суммы начисленной амортизации (пп. 3 п. 2 ст. 253, ст. ст. 256 - 259.3 НК РФ).



Источник: составлено автором на основании [6].

Рисунок 12 – Распределение расходов, связанных с производством и реализацией, при методе начисления

К амортизируемому имуществу в целях налогообложения относят основные средства и нематериальные активы, которые находятся в собственности налогоплательщика и используются им для извлечения дохода. Амортизируемым

имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью свыше 100000 рублей.

В соответствии со статьей 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включают обоснованные затраты на деятельность, непосредственно не связанную с производством и реализацией (в основном те, которые в бухгалтерском учете относятся к прочим расходам). Причем, этот перечень не является закрытым и к внереализационным относят также любые расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, но не относящиеся к расходам по производству и реализации (за исключением затрат, предусмотренных ст. 270 НК РФ).

Общие правила признания внереализационных расходов при методе начисления содержатся в ст.172 НК РФ.

Глава 25 НК предусматривает для отдельных видов расходов нормативы (как при кассовом методе, так и при методе начисления), причем основная часть нормируемых расходов относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, перечисленным в ст. 264 НК:

- добровольное страхование работников;
- обязательное и добровольное страхование имущества;
- представительские расходы;
- рекламные расходы;
- компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях;
- проценты по кредитам и займам[6].

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчётного (налогового) периода на основании данных налогового учёта, если порядок группировки и учёта объектов хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка их группировки и отражения в бухгалтерском учёте[7].

Налоговый учет – система обобщения (сбора, группировки, фиксации, передачи) информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового периода), а также обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью удержания и уплаты в бюджет налога.

Налоговый учёт подтверждают:

1) первичные учётные документы, в том числе бухгалтерские справки;

2) аналитические регистры налогового учёта, то есть сводные формы – систематизирование данных налогового учёта за отчётный (налоговый) период, сгруппированных без распределения по счетам бухгалтерского учёта.

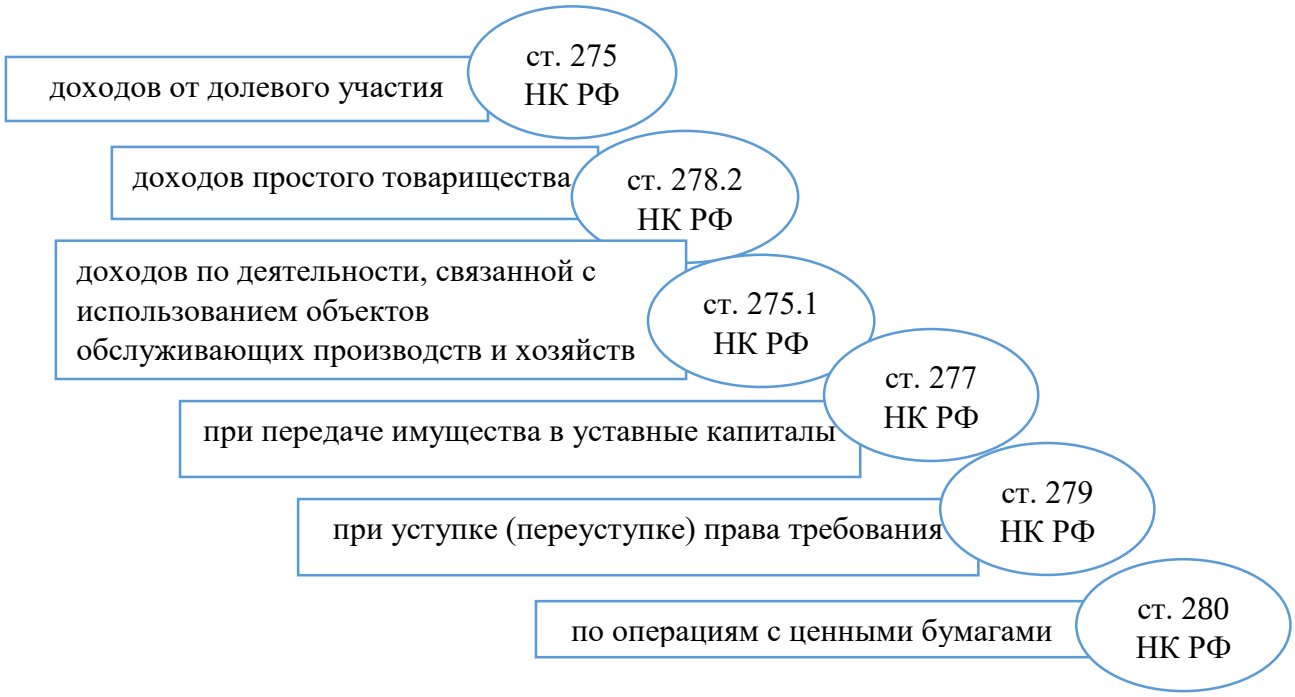
3) расчёт налоговой базы за отчётный (налоговый) период, осуществляемый налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учёта.

Сумма прибыли от реализации определяется на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения.

Налоговая база определяется в соответствии с порядком налогового учета доходов и расходов, принятым в гл. 25 НК. Доходы и расходы от реализации определяются по видам деятельности, если для данного вида предусмотрен иной порядок налогообложения, применяется иная ставка налога, либо предусмотрен отличный от общего порядок определения расходов, учета прибыли или убытка от данного вида деятельности (ст.316 НК РФ).

Налоговым кодексом установлены особенности определения налоговой базы по отдельным видам доходов и деятельности (Рисунок 13):

Отдельный порядок установлен для определения налоговой базы банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, профессиональных участников рынка ценных бумаг, операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, микрофинансовых организаций и др.[37].

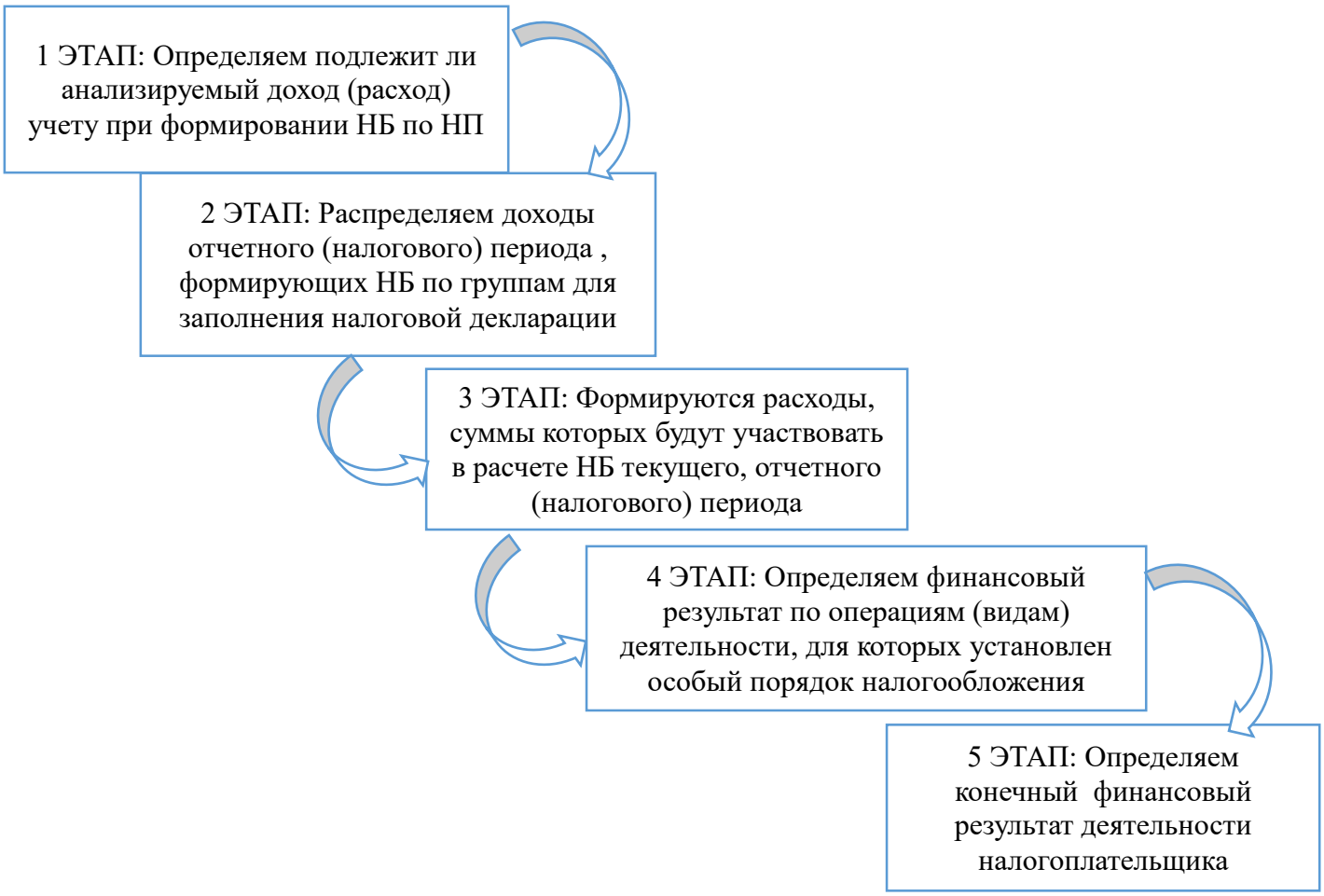


Источник: составлено автором на основании [6]

Рисунок 13 –Особенностями определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций по видам деятельности

При исчислении налоговой базы отдельно учитываются и облагаются налогом доходы, относящиеся к игорному бизнесу и деятельности в рамках специальных налоговых режимов. При этом, расходы таких организаций в случае невозможности их отнесения к конкретному виду деятельности определяются пропорционально доле доходов от деятельности таких видов в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Расчет налоговой базы составляется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из данных налогового учета, нарастающим итогом с начала года по алгоритму (Рисунок 14).



Источник: составлено автором на основании [37]

Рисунок 14 – Алгоритм расчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Налогоплательщик вправе переносить полученный им убыток на будущие налоговые периоды в течении 10 лет, следующих за периодом получения убытка (с 2017 г – убыток можно переносить без ограничения по сроку). Если убыток получен в нескольких налоговых периодах, перенос осуществляется в очередности получения убытков (Приложение 4 к листу 02 налоговой декларации). С 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года налоговую базу нельзя уменьшать на сумму убытков прошлых периодов больше, чем на 50% (для убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года.)

В данном пункте подробнее рассмотрим США, как представителя англо-саксонской моделей.

В США в финансовом праве нет такого понятия как «налог на прибыль». У них несколько иная дифференциация налогов в целом и налогообложения прибыли в частности.

Принцип налогообложения подразумевает налогообложение дохода, уменьшенного на величину расходов, при этом расходы должны быть связаны непосредственно с деятельностью хозяйствующего субъекта. Ставки определяются дифференцировано и распределяются между налогоплательщиками соразмерно уровню их дохода. Величина налоговой ставки варьируется от 15 % до 39,2 %.

Доходы в зависимости от источника получения для целей налогообложения подразделяются на следующие группы:

1) доходы из США;

2) доходы из других стран;

3) доходы частично из США и других стран (если производство товаров происходило в США, а реализация в другой стране или наоборот).

Корпорационный налог в США или налог с прибыли корпораций взимается на федеральном уровне и на уровне штатов. Федеральное налогообложение прибылей корпораций в США определяется Разделом 11 Кодекса внутренних доходов.

В США существует большое количество налоговых льгот, снижающих налоговую нагрузку на объекты налогообложения в части налога на прибыль корпораций. Такая особенность является основной отличительной чертой при расчете налоговой базы налога на прибыль корпораций. В отличии от метода расчета налоговой базы в России, в США налоговая база уменьшается на количество льгот или скидок, которые четко прописаны в налоговом кодексе США. К таким льготам относится:

- ускоренная норма амортизации (возмещения стоимости основного капитала),

- льготы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки,

- льготы для корпораций, использующих альтернативные источники энергии,

- льготы для корпораций, уменьшающих выбросы ядовитых веществ в окружающую среду.

Система льготирования налога на прибыль корпораций имеет большую законодательную базу, касаемую поддержания охраны окружающей среды, стимулирующую налогоплательщиков принимать производственные меры по обеспечению этой охраны.

Налоговая база по налогу на прибыль корпораций определяется в 3 этапа:

1 Этап:
Определяется валовой доход компании, состоящий из валовой выручки от реализации и всех внереализационных доходов и расходов

2 Этап:

Из валового дохода вычитаются: заработная плата работников, расходы на ремонт, безнадежные долги, рентные платежи, уплаченные местные и штатные налоги, амортизация, проценты за кредит, расходы на рекламу, взносы в пенсионные фонды, убытки от стихийных бедствий, благотворительные взносы, операционные убытки, расходы на НИОКР, расходы на капитальный ремонт и т. д. В налоговом законодательстве тщательно оговариваются все расходы, которые можно включать в издержки производства при определении корпорационного налога. Международные стандарты, лежащие в основе этих законов, имеют достаточно либеральный характер. Как правило, в индивидуальный перечень разрешается включать все затраты компании, связанные с ее текущей производственно-коммерческой деятельностью. Ограничения незначительны и в основном касаются запрета на включение в издержки «чрезмерных» представительских расходов.

3 Этап:

После вычета из валового дохода издержек, дополнительных расходов и уплаченных налогов из него вычитают те льготы, которые направлены непосредственно на уменьшение налогооблагаемой прибыли. Заключительный этап связан с решением проблем двойного обложения той части прибыли, которая направляется на выплату дивидендов.

Источник: составлено автором на основании [33]

Рисунок 15 - Алгоритм расчета налоговой базы по налогу на прибыль корпораций в США

Налог на прибыль корпораций - важнейший налог в системе подоходного обложения (corporation income tax), претерпевший существенные изменения в

результате известных налоговых реформ 1980-1990х гг. Главным принципом налогообложения корпораций в США является взимание налога с чистой прибыли как окончательного объекта обложения. Плательщиками этого налога являются, прежде всего акционерные компании. Примерно 85% налога взимается на федеральном уровне, а 15% — штатами и местными органами власти.

Огромные льготы имеют фермерские хозяйства, благодаря которым в ряде ситуаций (особенно в засушливые годы) некоторые компании сводят налоговую базу к нулю. После «фермерских» льгот большое внимание уделяется также вопросу льготного обложения индивидуальных инвесторов, вкладывающих средства в малый инновационный бизнес. Заинтересованность государства в их поддержке очевидна. Так, для лиц, ставки подоходного налога которых установлены в размере 28, 31, 36 и 39,6%, фактическая ставка обложения прироста капитала находится на уровне 14%. Для инвесторов, обычная ставка которых равна 15%, реальная составляет только 7,5%. Основная ставка налога на корпорации установлена в размере 34% и вносится по следующей схеме: корпорация уплачивает 15% за первые $50 тыс. налогооблагаемого дохода, 25% — за следующие $25 тыс., свыше $75 тыс. — 34%. Кроме того, на доходы в пределах от $ 100 тыс. до $335 тыс. установлен дополнительный сбор в размере 5%. Ступенчатое налогообложение имеет чрезвычайно важное значение для средних и малых предприятий.

Проанализированный аспект применения системы обложения прибыли налогом, подтверждает наличие трудностей даже в развитых странах, но зарубежную практику можно использовать в российских реалиях, учитывая национальные особенности.

1.3 Проблемы и направления совершенствования формирования налоговой базы по налогу на прибыль организации

По налогообложению на прибыль можно выделить несколько групп возникающих проблем:

- проблемы, возникающие в связи с недоработками налогового законодательства;

- проблемы, связанные с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- проблемы, связанные с организацией системы налогового учета.

Налоговая система РФ на протяжении многих лет находится в состоянии постоянной подвижности, что очевидно связано с объективными изменениями экономической ситуации внутри страны. Система отличается сложностью, механизмы по исчислению и уплате налогов и сборов часто требуют разъяснений среди налогоплательщиков. Именно поэтому одним из условий обеспечения нормального налогового климата внутри страны является наличие современного, грамотного законодательства о налогах и сборах[41].

Как показывает анализ практики взимания налога на прибыль в РФ действующая система исчисления налога содержит в себе значительные недостатки, требующие коренного ее пересмотра. Причем изменению должны подвергнуться не только отдельные ее части и элементы, но сама система исчисления требует нового подхода к ее рассмотрению. Одним из недостатков действующей системы налогов является то, что налог на прибыль серьезно тормозит рост в реальном производственном секторе.

Приведем основные проблемы, которые чаще всего встречаются на практике при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Таблица 7 - Проблемы, связанные с формированием доходов для целей налогообложения на прибыль организации

Проблема	Описание и решение проблемы
Включение (невключение) предварительной оплаты от покупателей в состав доходов	Налогоплательщики, которые применяют для признания доходов и расходов метод начислений, предварительная оплата от покупателей при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывается как доход. Если организация применяет кассовый метод, то предварительная оплата от покупателя считается доходом, так как дата признания дохода по этому методу является день поступления денежных средств и иного имущества на расчетные счета и (или) в кассу организации. На практике наблюдаются такие ситуации, когда организация, применяя кассовый метод при определении доходов и расходов, не учитывает в налоговой базе суммы предварительной оплаты, полученной за поставку товара или предоставление работ заказчику. В этом случае арбитражные решения складываются не в пользу налогоплательщика.

Продолжение таблицы 7

Признание экономической выгоды от безвозмездного использования имуществом внереализационным доходом	Такая ситуация может возникнуть в случае освобождения от уплаты за пользование этим имуществом. Внереализационным доходом организации в частности является доход в виде суммы кредиторской задолженности, которая списана в связи с истечением срока исковой давности или по иным причинам (п. 8 ст. 250 НК РФ). Кредиторская задолженность списывается на основании данных инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя. Важный момент в этой операции заключается в том, что списание кредиторской задолженности во внереализационные доходы должно происходить в том налоговом периоде, в котором истек срок исковой давности. Но организации нередко списывают кредиторскую задолженность в том налоговом периоде, в котором было обнаружено истечение срока исковой давности. Из за этого возникают своего рода проблемы с налоговыми органами.
Уменьшение налоговой базы по данному налогу на прибыль	Согласно положениям статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходы организаций, учитываемые для целей налогообложения на прибыль должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и использованы для целей предпринимательской деятельности, направленной на получение прибыли. Так как расходы уменьшают прибыль организаций, то соответственно уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Поэтому часто встречаются проблемы, связанные с уменьшением налоговой базы по данному налогу.
Определение налогооблагаемой базы на оплату труда	Расходами организации на оплату труда являются любые начисления в денежной или натуральной форме, премии и надбавки, расходы на содержание работников и иные расходы, предусмотренные трудовым договором и (или) коллективным договором. Проблема в данном разделе может возникнуть из за того, что налогоплательщик не указал в коллективном договоре о производимых выплатах работникам. В этом случае расходы не будут учтены в целях налогообложения на прибыль организации, т.е. таким путем налоговая база не уменьшится.
Включение представительских расходов в состав затрат, уменьшающих налоговую базу на налога прибыль	Представительские расходы – это прочие расходы, связанные с производством и реализацией и направленные на официальный прием и обслуживание представителей других организаций, которые участвуют в переговорах для поддержания сотрудничества. Также как и остальные расходы, представительские расходы должны быть документально подтверждены, иначе они не будут считаться расходами для целей налогообложения на прибыль организации.

Источник: составлено автором на основании [36]

В основном проблемы и спорные ситуации по налогу на прибыль возникают в определении обоснованности сумм доходов и расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Как было ранее отмечено в первой главе, и исходя из статьи 248 Налогового кодекса Российской Федерации к доходам относятся доходы от производства и реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы[23].

У некоторых организаций возникают безнадежные долги. Налоговое законодательство не предусматривает обязанность списание дебиторской задолженности по истечению срока исковой давности в расходы для целей налогообложения налога на прибыль, так как расходы уменьшают налоговую базу по данному налогу, а государству выгодно, когда у организации меньше расходов и соответственно больше прибыль. Закон «О бухгалтерском учете» предусматривает право налогоплательщика на отнесение дебиторской задолженности во внереализационные расходы в период истечения срок исковой давности, а не в произвольный период.

К внереализационным доходам, не связанным с производством и реализацией, относятся 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 любого вида. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами[41].

Но иногда суды встают на сторону налоговых органов и выносят решения о неправомерности отнесения в состав затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, процентов, начисленных по долговому обязательству. Это происходит в том случае, если размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным на сопоставимых условиях.

В том числе проблемы по налогообложению на прибыль организации возникают из за частых поправок в налоговом законодательстве. Постоянные изменения в некоторых пунктах в главе 25 Налогового кодекса приводят к неточной трактовке всей главы в целом, и как следствие происходит неправильное исчисление налога на прибыль [19].

Сочетание интересов государства и производителя, целостная активно действующая система регуляторов экономики, формирующая цели и выбор стратегии, методы и средства хозяйственной деятельности каждого предприятия при одновременном учете приоритетных общегосударственных интересов - основное условие выхода страны из кризиса.

Именно совершенствование отдельных частей, формирующих налоговую базу, может дать в итоге желаемый результат по построению эффективной модели налога на прибыль организаций.

Современные тенденции изменения налогового законодательства свидетельствуют о том, что происходит постепенное сокращение числа налоговых льгот с одновременным снижением налоговой ставки и либерализацией порядка формирования расходов. Исходя из характера изменений в налоговом законодательстве, можно выделить основные факторы, влияющие на формирование налоговой базы по налогу на прибыль.

По направлению воздействия можно выделить факторы, вызывающие увеличение налоговой базы, и факторы, вызывающие уменьшение налоговой базы. Кроме того, нами был выделен еще один вид факторов, приводящих к трудностям при определении налоговой базы. Для того, чтобы при разработке законодательства можно было с определенной степенью вероятности определить последствия принимаемых изменений, необходимо четко знать, какое влияние окажут те или иные факторы. Поэтому, при выработке предложений по формированию эффективной системы налогообложения прибыли, необходимо определить резервы повышения или понижения налоговой базы для достоверной оценки будущих поступлений по налогу на прибыль организаций в бюджет[23].

Должны быть внесены изменения в НК РФ, направленные на сокращение возможностей минимизации налогообложения, связанных с переносом на будущее убытков реорганизуемых или приобретаемых компаний. Отсутствие ограничений создает на рынке искаженные стимулы, направленные на приобретение неэффективного бизнеса без последующего его развития. В настоящее время

существует возможность посредством присоединения убыточных организаций направить на погашение их убытков всю полученную прибыль.

Необходимо решить вопрос нормативного регулирования отнесения процентов по долговым обязательствам на расходы, учитываемые при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В настоящее время эти правила являются недостаточно эффективными: с одной стороны, они не предотвращают уклонение от налогообложения путем неправомерного отнесения процентов на расходы, с другой стороны, являются трудоемкими и обременительными для добросовестных налогоплательщиков.

В этих целях предполагается внесение следующих изменений. Необходимо изменить действующие правила, ограничивающие отнесение процентов на расходы, установленные НК РФ. В частности, в рамках регулирования трансфертного ценообразования необходимо разработать правила определения сопоставимого уровня процентной ставки для их использования при определении рыночного уровня отнесения процентов в отношениях между взаимозависимыми лицами, а также между лицами, сделки между которыми будут признаваться контролируемыми.

2 Анализ формирования базы по налогу на прибыль ООО «Море рыбы Камчатка»

2.1. Организационно – экономическая характеристика деятельности организации ООО «Море рыбы Камчатка»

Общество с ограниченной ответственностью «Море рыбы Камчатка» (ООО «МРК») учреждено в соответствии с положениями ГК РФ и ФЗ от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. 03.07.2016) «Об обществах с ограниченной ответственностью» на основании Решения №1 единственного участника учредителя Общества от 16.06.2015г. Зарегистрировано в ЕГРЮЛ Инспекцией ФНС по Ленинскому району г. Владивостока 22.06.2015г. за основным государственным номером 1162536072489.

В ходе ведения финансово-хозяйственной деятельности ООО «МРК» руководствуется действующим законодательством РФ, в том числе Гражданским кодексом РФ, Налоговым кодексом РФ, ФЗ от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете».

Система налогообложения ООСЗ «МРК» в соответствии с классификацией НК РФ - общая.

Основным видом хозяйственной деятельности Общества в соответствии с зарегистрированным в ЕГРЮЛ кодом ОКВЭД 46.38.1 является – «Торговля оптовая рыбой, ракообразными и моллюсками, консервами и пресервами из рыбы и морепродуктов».

Цель ведения хозяйственной деятельности Общества - получение финансовой прибыли. Для достижения поставленной цели ООО «МРК» проводит глубокий анализ рынка, подробно изучая его конъюнктуру, с целью занятия наиболее выгодной для Общества позиции с точки зрения оптимального соотношения спроса и предложения, при условии получения максимальной финансовой выгоды.

При проведении исследовательской деятельности и поиске потенциальных бизнес-партнеров ООО «МРК» с целью дальнейшего выстраивания деловых взаимоотношений на условиях заключенных договоров купли - продажи товара

использует, включая, но не ограничиваясь, открытые источники информации, такие как СМИ, интернет ресурсы, в том числе информацию, размещенную такими источниками как Федеральная налоговая служба РФ, а также деловую репутацию юридических аналогичный с Обществом вид деятельности, в целом.

Главным приоритетом финансово-хозяйственной деятельности ООО «МРК» является построение взаимоотношений с компаниями, осуществляющими рыбный промысел на территории Камчатского края, соответственно преобладающий объем приобретаемой рыбной продукции Обществом является рыба лососевых пород (красная). Результатом деятельности ООО «МРК» является налаживание диалога с такими крупными рыбодобывающими (рыбоперерабатывающими) компаниями как ООО «Рыболовецкая артель «Народы Севера», ООО «Октябрьский – 1» прямого постоянного контакта с изготовителем позволяет Обществу снизить собственные затраты при осуществлении торговых операций, таких как складское хранение до момента отгрузки покупателю (товар хранится на складах (холодильных камерах) изготовителя), погрузочно-разгрузочные работы.

Дальнейшая реализация приобретенных ООО «МРК» партий товара осуществляется преимущественно покупателям на территории РФ и находящимся за пределами Приморского края.

Для складского хранения закупаемых партий товара, а также оказания погрузочно-разгрузочных услуг Покупателям в случае возникновения таковых обязательств. ООО «МРК» заключены соответствующие договора оказаниях данного вида услуг с юридическими лицами в портами прибытия морских грузов, а именно:

- порту города Владивостока - ОАО «Владморрыбпорт», АО «Далькомхолод», ООО «ДВ Порт», ООО «ХладЭко», ООО «Диомид»;

- Приморский край - ООО «Морской порт в бухте Троицы» (Зарубино)

- порт г. Петропавловск-Камчатский - ООО «КМП Холод ЛТД», ООО «Хладокомбинат».

В ближайшей перспективе развития финансово-хозяйственной деятельности руководством ООО «МРК» планируется реализация свежемороженой

рыбопродукции, переработанной как собственными силами компании, так и юридическими лицами, входящими в холдинг - ООО «Восточная рыба» РМС – «Остров Шикотан».

Для оценки финансово-хозяйственной деятельности ООО «МРК» проведем анализ финансового состояния, рассмотрев наиболее важные финансово-экономические показатели деятельности. Далее для более глубокой организационно-экономической характеристики предприятия необходимо провести факторный анализ прибыли.

Анализ основных финансово-экономических показателей деятельности предприятия позволяет дать общую оценку работы предприятия, не раскрывая внутреннего содержания каждого фактора, повлиявшего на формирование отдельных показателей, а также дать возможность непосредственно ознакомиться с масштабами хозяйственной деятельности, ее особенностями и т.д.

Финансовое состояние организации можно рассмотреть на основании таких показателей, как ликвидность, устойчивость, рентабельность, прибыльность и других.

Таблица 8 - Анализ основных финансово-экономических показателей деятельности ООО «Море рыбы Камчатка» за 2015-2017 гг.

В тыс.р.

Показатель	Форма отчетности и код строки	2015	2016	2017
1 Выручка	Ф2, 2210 (9.1)	440569	556240	999034
2. Средняя стоимость активов.	Ф1, (1600нг+1600кг)/2	238070	419368	217071
3 Себестоимость продаж	Ф2, 2220 (9.1)	436549	551565	989596
Прирост себестоимости продаж, %			26	79
4 Чистая прибыль (убыток).	Ф2, 3000 (33)	958	1537	3559
5.Прирост чистой прибыли, %		-	62	43
6 Активы/ пассивы (баланс)	Ф1, 1000 (23)	476140	362597	71546

Окончание таблицы 8

7. Средняя величина собственного капитала	Ф1, (1300нг. 1 + 1300кг. + 1530нг. + 1530кг.)/2	426	1196	3147
8 Собственные средства	Отчет о финансовом положении	856	1637	5197
9 Коэффициент автономии,% (7/5)		0,1	0,4	7,2
10 Ликвидные активы.	Ф1, 1140+1240	-	-	40344
11 Общая ликвидность, (5/9)		-	-	1,7
12 Оборотные средства	Ф1,1140+1210+ +1250+1270	2155	2348	2365
13 Коэффициент оборачиваемости активов,% (15/2)		0,8	0,5	1,08
14 Прибыль от продаж	Ф2,2200	1856	2182	7079
15 рентабельность продаж,% (13/2)		0,4	0,4	0,7
16 Дебиторская задолженность	Ф1, 1230	561482	359228	28737
17 Срок погашения дебиторской задолженности, дней (365*15/1)		286	565	10,5
18 Прибыль до налогообложения	Ф2, 2300	856	1921	4641
19 Рентабельность собственного капитала, % (4/6)		2,24	1,28	1,13
20 Рентабельность активов, % (4/5)		0,002	0,004	0,04

Источник: Бухгалтерский баланс (Приложение Б), Отчет о финансовых результатах (Приложение А)

На основе выполненных в Таблице 8 расчетов можно сделать следующие выводы о финансовом состоянии ООО «Море рыбы Камчатка» за 2015 – 2017 гг.:

– чистая прибыль предприятия увеличилась на 62% в 2016 году и на 43% в 2017 году. Показатель рентабельности продаж оставался неизменным в 2016 году, но в 2017 увеличился на 0,3% благодаря повышению обьемов продаж;

– прирост себестоимости составил 26% в 2016, и 79% в 2017 за счет роста обьемов продаж;

– коэффициент автономии вырос на 6,8% за счет превышения темпов роста собственных средств нал темпами роста активов, то есть финансовая устойчивость организации за весь рассматриваемый период увеличилась;

– общая ликвидность составила 1,7%, что свидетельствует о росте способности компании покрывать свои возможные обязательства;

– коэффициент оборачиваемости активов увеличился на 1,3%, что свидетельствует об ускорении оборота активов;

– срок погашения дебиторской задолженности сократился и составил 10,5;

– рентабельность собственного капитала снизились за счет существенного снижения чистой прибыли вследствие увеличения расходов на ведение дела;

Таким образом, на основании результатов анализа финансового состояния ООО «МРК» за период 2015 – 2017 гг. можно сделать вывод о стабильности развития предприятия, несмотря на негативные изменения некоторых показателей.

Наиболее крупной статьей формирования чистой прибыли, как правило, является прибыль от продаж товаров, продукции, работ, услуг. Поэтому в процессе анализа важно оценить влияние факторов, вызвавших изменение этого показателя.

В целом на прибыль от продаж оказывают влияние следующие основные факторы:

-объем продаж (чем больше организация продает рентабельной продукции, тем больше она получает прибыли);

-структура продаж (отдельные виды продаваемой продукции работ, услуг имеют различную рентабельность. Некоторые из них могут оказаться убыточными для предприятия. Поэтому от того, каков ассортимент продаваемой продукции, во многом зависит величина прибыли организации);

-цены на продаваемые продукцию, работы и услуги (их повышение позволяет предприятию получить дополнительную прибыль. Однако изменение этого фактора имеет ограничения в условиях высокой конкуренции, так как продавцы строят свою ценовую политику исходя не столько из уровня приемлемой для себя

рентабельности, сколько из среднего уровня цен на аналогичные товары, работы, услуги);

-уровень затрат, включенных в себестоимость продукции (их рост приводит к уменьшению прибыли в том же размере).

Для оценки влияния этих факторов помимо информации Отчета о прибылях и убытках используются данные специального расчета, в результате которого натуральные объемы продаж отчетного периода пересчитываются в средние цены и затраты предыдущего периода.

Методика факторного анализа прибыли от продаж включает следующие расчеты:

1) Расчет общего изменения прибыли от продаж (ΔP):

$$\Delta P = P_1 - P_0, \quad (1)$$

где P_1– прибыль отчетного года, тыс. р.

P_0 – прибыль предыдущего года, тыс. р.;

2) расчет влияния на прибыль изменений объема продаж (ΔP_1):

$$\Delta P_1 = ,\frac{P_0 \times \Delta B_{\%}}{100}, \quad (2)$$

где $\Delta B_{\%}$– прирост объема продаж в процентах рассчитывается по формуле:

$$\Delta B_{\%} = \frac{B_{1,0}}{B_0} \times 100\text{-}100, \quad (3)$$

Здесь $B_{1,0}$– выручка от продаж отчетного периода в ценах предыдущего периода; B_0– выручка от продаж предыдущего периода;

1) расчет влияния на прибыль изменения отпускных цен на проданную продукцию (ΔP2):

$$\Delta P_2 = B_1 - B_{1,0}, \quad (4)$$

где B_1 – выручка от продаж отчетного периода;

2) расчет влияния на прибыль изменения себестоимости продукции (ΔР3):

$$\Delta P_3 = C_{1,0} - C_1 , \quad (5)$$

где $C_{1,0}$ – полная себестоимость проданной продукции отчетного периода в ценах и условиях предыдущего периода;

C_1 – полная себестоимость проданной продукции отчетного периода.

Такой расчет можно провести не только в целом по общей сумме расходов на производство и продажу продукции, работ, услуг, но и оценить влияние производственных, управленческих и коммерческих расходов отдельно;

3) расчет влияния на прибыль изменения в структуре продаж (ΔР4). Для этого из общего изменения прибыли (ΔР) вычитают влияние трех предыдущих факторов (сальдовый метод):

$$\Delta P_4 = P - P_1 - P_2 - P_3, \quad (6)$$

4) расчет совокупного влияния факторов, равного общему изме-нению прибыли от продаж (ΔР):

$$\Delta P = P_1 - P_0 = \Delta P_1 + \Delta P_2 + \Delta P_3 + \Delta P_4 , \quad (7)$$

Факторный анализ позволяет выявить резервы увеличения прибыли от продаж за счет:

• снижения расходов;

• оптимизации структуры (ассортимента) продаж;

• разработки гибкой ценовой политики;

• поиска новых рынков сбыта;

• улучшения качества продукции, работ, услуг.

Таблица 9 - Исходные данные для анализа прибыли от продаж продукции, работ, услуг ООО «МРК»

В тыс. р.

Показатели	на предыдущий (базисный) 2016 г.	по базису на фактический объем продаж отчетного 2017г.	на отчетный 2017 г.
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг	556240	960609	999034
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	551565	951534	989596
Коммерческие расходы	2439	2286	2359
Полная себестоимость проданных товаров, работ, услуг	554004	953802	991955
Прибыль (убыток) от продаж	2 182	6806	7079

Источник: составлено на основании отчета о финансовых результатах ООО «МРК» (Приложение А)

По данным Таблицы 9 получаем следующие результаты:

1) расчет общего изменения прибыли от продаж (ΔР):

ΔР = 7079 – 2182 = 4897 тыс. р.,

Если сравнивать сумму прибыли на начало периода и прибыль, рассчитанную исходя из фактического объема и ассортимента, но при ценах и себестоимости продукции на начало периода, то разница между ними показывает, насколько произошло изменение прибыли за счет объема и структуры продукции отчетного периода.

2) расчет влияния на прибыль изменений объема продаж (ΔР1):

Чтобы найти влияние только объема продаж, необходимо прибыль на начало периода умножить на процент роста объема производства, который определяется делением выручки от реализации, рассчитанной, исходя из базисной цены и фактического объема реализованной продукции, на выручку от реализации на начало периода:

Процент роста объема производства:

$$К = \frac{960609}{556240} \times 100\% - 100\% = 72.7\%$$

ΔP_1 = 4675*72.7% = 3398.725 тыс.руб

3) расчет влияния на прибыль изменения отпускных цен на проданную продукцию (ΔP_2) (3):

$$\Delta P_2 = 999034 - 960609 = 38425 \text{ тыс. руб.}$$

Изменение суммы прибыли за счет отпускных цен на продукцию определяется сопоставлением фактической выручки от реализации на конец отчетного периода с выручкой от реализацией, рассчитанной при фактических объемах продаж и ценах на начало периода.

4) расчет влияния на прибыль изменения себестоимости продукции (ΔP_3):

Влияние изменения полной себестоимости на сумму прибыли устанавливается сравнением затрат, полученных при фактическом объеме реализации и себестоимости единицы продукции на начало периода и полной фактической себестоимостью на конец периода:

ΔP_3 =$953802 - 991955 = -38153$ тыс.руб.

Полученный результат охватывает совокупное влияние производственных, управленческих и коммерческих расходов. Для более глубокого анализа следует провести оценку влияния на прибыль от продаж каждого вида расходов в отдельности:

4.1) расчет влияния на прибыль изменения производственных расходов, отраженных в показателе «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» ($P_3^{пр}$) (6):

$P_3^{пр}$ = 951534.615-989596 = -38061.385 тыс.руб.

5) расчет влияния на прибыль изменения в структуре продаж (ΔP_4):

ΔP_4 = 4897+3399+38425-38153 = 8568 тыс. р.

5) расчет совокупного влияния факторов, равного общему изме-нению прибыли от продаж (ΔP):

ΔP=3399+38425 − 38153+8568=12239

Результаты факторного анализа позволяют увидеть, что в отчетном году по сравнению с предыдущим прибыль от продаж выросла на 4897 тыс. р. Этому способствовало, прежде всего, увеличение объемов продаж производимой продукции. Влияние названных факторов на прибыль составило 3399 и 8568 тыс. р. соответственно. Однако решающим фактором повышения финансового результата от обычной деятельности стало повышение в отчетном году цен на продаваемую продукцию, за счет чего прибыль возросла на 38425 тыс. р. Вместе с тем у организации есть резервы увеличения прибыли за счет снижения всех видов расходов (производственных, коммерческих и управленческих).

Основными задачами анализа финансовых результатов деятельности являются:

- систематический контроль за выполнением планов реализации продукции и получением прибыли;

- определение влияния как объективных, так субъективных факторов на финансовые результаты;

- выявление резервов увеличения суммы прибыли и рентабельности;

- оценка работы предприятия по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности;

- разработка мероприятий по использованию выявленных резервов.

В процессе анализа хозяйственной деятельности используются следующие показатели прибыли: бухгалтерская прибыль, прибыль от реализации продукции, работ и услуг, прибыль от прочей реализации, финансовые результаты от внереализационных операций, налогооблагаемая прибыль, чистая прибыль.

Доля прибыли от продаж в выручке от продаж, выраженная в процентах, характеризует рентабельность продукции, рассчитанную по прибыли от продаж (0,71%) (Таблица 10). Прибыль от продаж отчетного года составила 7079 тыс.руб. Из приведенных данных видно, что объем продаж увеличивался более высокими темпами (79,6%), чем полные затраты на производство и продажу продукции (79,42%).

Таблица 10 – Оценка структуры балансовой прибыли за 2017год ООО «МРК»

В тыс. р.

Состав балансовой прибыли	Абсолютные величины.		Структура, %		Изменения		
	На начало года	На конец года	На начало года	На конец года	Абс.	%	Темп роста, %
1. Выручка	556240	999034	28955.75	21526.27	442794	-7429.48	179.6
2. Себестоимость продаж	551565	989596	28712.39	21322.9	438031	-7389.49	179.42
3. Валовая прибыль	4675	9438	243.36	203.36	4763	-40	201.88
4. Коммерческие расходы	3493	2359	181.83	50.83	-1134	-131	67.54
5. Управленческие расходы	0	0	0	0	0	0	-
6. Прибыль (убыток) от продаж	2182	7079	113.59	152.53	4897	38.94	324.43
7. Доходы от участия в других организациях	0	0	0	0	0	0	-
8. Проценты к получению	0	462	0	9.95	462	9.95	-
9. Проценты к уплате	0	1918	0	41.33	1918	41.33	-
10. Прочие доходы	1125	8720	58.56	187.89	7595	129.33	775.11
11. Прочие расходы	1386	9702	72.15	209.05	8316	136.9	700
Прибыль (убыток) до налогообложения	1921	4641	100	100	2720	0	241.59

Источник: составлено автором на основании бухгалтерской отчетности ООО «МРК» (ПриложениеВ)

Влияние изменения объема продаж на прибыль ($\Delta P_1^{пр}$) определяется по формуле:

$$\Delta P_1^{пр} = \Delta P_0^{пр} \, (I_{пр} - 1), \quad (8)$$

где =$\Delta P_0^{пр}$ - прибыль от продаж за предыдущий период;

$I_{пр}$ - индекс роста объема продаж.

$\Delta P_1^{пр}$=2182*(1.796-1)=1736.978 тыс.руб.

Влияние изменения уровня себестоимости на прибыль ($\Delta P_2^{пр}$) рассчитывается по формуле:

$$\Delta P_2^{пр}=C_0 * I пр - C_1, \quad (9)$$

где C_0, C_1 — себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг) предыдущего и отчетного периодов соответственно.

$\Delta P_2^{пр}$=551565*1.796-989596=1041.473 тыс.руб.

Сумма факторных отклонений дает общее изменение прибыли от продажи продукции за анализируемый период, что выражается формулой:

$\Delta P^{пр}$= $\Delta P_1^{пр}$+ $\Delta P_2^{пр}$=1736.978+1041.473=2778.451 тыс.руб.

Таким образом, наибольшее влияние на изменение прибыли от продаж оказало увеличение объема продаж.

Как уже отмечалось, прибыль от продаж отражает общий финансовый результат от различных видов (операционных сегментов) обычной деятельности организации. Исходя из предъявляемых к бухгалтерскому учету требований существенности, полноты и других, рекомендуется в отчете о прибылях и убытках выручку от продаж и себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг отражать развернуто – с выделением величины этих показателей в разрезе отдельных видов деятельности (например, производство продукции, выполнение работ (строительных, научно-исследовательских), оказание услуг (транспортных), аренда основных средств). Это позволяет в процессе анализа выявить влияние результата от деятельности каждого сегмента в виде валовой прибыли от продаж на общий показатель прибыли от продаж.

2.2 Особенности формирования налоговой базы по налогу на прибыль организации ООО «Море рыбы Камчатка»

ООО «МРК» находится на общей системе налогообложения. С ООО «МРК» взимаются федеральные, региональные и местные налоги. На основании учетной политики для целей налогообложения ООО «МРК» учет доходов и расходов ведется методом начисления. В связи с тем, что основным направлением деятельности организации является торговля оптовая рыбой, ракообразными и моллюсками, консервами и пресервами из рыбы и морепродуктов, организация обязана в соответствии со статьей 320 НК РФ формировать расходы на реализацию (издержки обращения) с учетом определенных особенностей.

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с настоящей главой 25 НК РФ. В сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией этих товаров. К издержкам обращения не относится стоимость приобретения товаров по цене, установленной условиями договора. При этом налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные (Рисунок 15).

Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;

4) определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

Источник: составлено автором на основании [6]

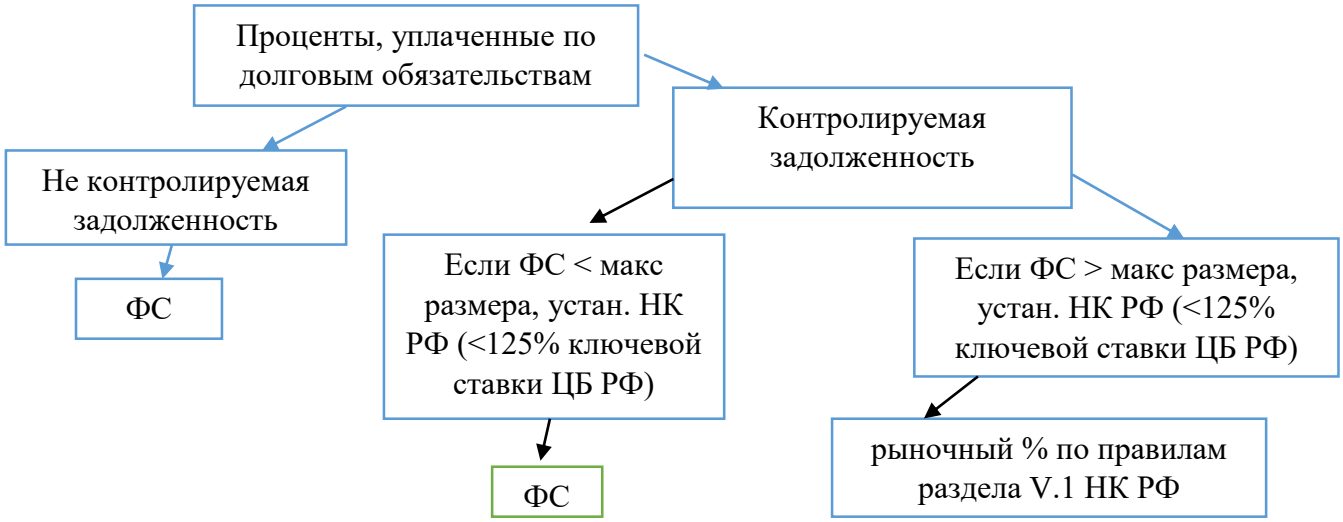
Рисунок 16 – Классификация расходов по торговым операциям

В 2017 году ООО «МРК» получила кредит в Банке, в связи с этим возникла необходимость учета процентов по долговым обязательствам в качестве внереализационных расходов.

В налоговом учете согласно п. 8 ст. 272 НК РФ дата признания расхода в виде процентов по долговым обязательствам любого вида для целей налогообложения прибыли определяется с учетом следующих особенностей. По долговым обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным либо на конец соответствующего

отчетного периода, либо на дату прекращения долгового обязательства. Кроме того, проценты по долговым обязательствам принимаются не в полном размере, а в пределе, предусмотренном ст. 269 НК РФ. Таким образом, начисленную бухгалтерской проводкой Д-т 91 К-т 66 сумму процентов для целей организации налогового учета необходимо, во-первых, распределить по отчетным периодам и, во-вторых, проверить на соответствие уровню допустимых размеров. Для целей применения ПБУ 18/02 в первом случае возникнет отложенный налоговый актив (Д-т 09 К-т 68), который будет погашаться по мере начисления процентов в налоговом учете, а во втором случае на размер превышения должно быть отражено постоянное налоговое обязательство (Д-т 99 К-т 68).

Для долговых обязательств с фиксированной процентной ставкой норматив процентной ставки определяется на дату привлечения займа. Для иных долговых обязательств на дату признания расхода (Рисунок 17).



Источник: составлено автором на основании [6]

Рисунок 17 – Налоговый учет процентов, уплаченных по долговым обязательствам

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающие итогом с начала года. Если в отчетном (налоговом) периоде получен, убыток в данном периоде налоговая база признается равной нулю.

К доходам для целей налогообложения относятся ООО «МРК»:

1) доходы от реализации: выручка от реализации ранее приобретенных товаров; выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

2) внереализационные доходы: признанные должником штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба;

3) проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, по ценным бумагам и другим долговым обязательствам, другие.

Налогоплательщик налога на прибыль уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Из таблицы видно, что организация достигла немалых результатов в 2017 г., что доказывает увеличение объема выручки на 461% в сравнении с 2015 г. и на 79% в сравнении с 2016 г. Такой рост доходов означает увеличение выручки от реализации покупных товаров и внереализационных доходов.

Если соотнести итоги 2016 г. с 2017 г. можно заметить, что произошел рост уровня доходов на 442794467 в частности из за роста выручки от реализации покупной продукции в следствии увеличения спроса на реализуемые товары.

Рассмотрим расходы ООО «МРК», связанные с реализацией продукции.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

К расходам для целей налогообложения относятся ООО «МРК»:

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

1) расходы, связанные с приобретением, хранением и доставкой товаров, реализацией товаров;

2) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

- Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

- Внереализационные расходы:

1) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида

2) расходы на услуги банков

3) расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок

4) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти

Таблица 11 – Анализ доходов и расходов ООО «МРК», связанные с производством и реализацией продукции

В тыс. р.

Показатель	2015	2016	2017	Абс. измен. 2015/ 2016	Абс. измен. 2016/ 2017	Темп роста, %, 2015/ 2016	Темп роста, %, 2016/ 2017
Доходы от реализации	117954	556239	999034	544444	442794	461	79
Выручка от реализации покупных товаров	117954	556239	999034	544444	442794	461	79
Внереализационные доходы	887	1125	9182	238	8056	26	715
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации	12305	554057	991954	541752	437897	4402	79
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую торговлю в текущем отчетном периоде, относящиеся к реализованным товарам	11	553	989	541427	436586	4674	78
Стоимость реализованных покупных товаров	11581	551	989595	539982	438031	4662	79
Косвенные расходы	723	1048	2359	324	1310	44	125

Окончание таблицы 11

Внереализационные расходы	157	1386	1085	1370	9464	779	682
Убытки	-	-	-	-	-		
Прибыль	362	1921	5411	1559	3489	430	181

Источник: составлено автором на основании отчета о финансовых результатах (Приложение А)

Проанализировав Таблицу 11можно сделать ряд выводов. Видно, что расходы организации увеличиваются за рассматриваемый период времени. В 2017 г. произошло значительное увеличение суммы расходов в сравнении с аналогичным периодом 2016 г., а в 2016 г. установлен рост расходов на 4402% в сравнении с 2015 г. Однако расходы в 2015 г. значительно ниже расходов в 2016 г. на 437897342 руб. Данное увеличение расходов в 2016 г. является результатом увеличение прямых расходов налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном периоде, относящиеся к реализованным товарам, а так же использование более дешевого сырья.

Сумма налога на прибыль организации исчисляется как налоговая база умноженная на налоговую ставку по налогу на прибыль. Рассмотрим динамику налоговой базы по налогу на прибыль организаций ООО «МРК», а также величину налога на прибыль 2015-2017гг (Таблица 12).

Таблица 12 – Динамика налоговой базы по налогу на прибыль и налога на прибыль организаций ООО «МРК»

В рублях

Показатель	2015	2016	2017	Тепм роста 2017/2015г, %
Доходы	126831540	557365756	1008216930	694
Расходы	123211400	555444064	1002805613	721
Налоговая база	362014	1921692	5411317	1329
Налоговая ставка	20	20	20	-
Сумма налога на прибыль подлежащая уплате в бюджет РФ за налоговый период	72402	384339	1082264	1329

Источник: составлено автором на основании деклараций по налогу на прибыль (Приложение Г)

В период с 2015 г. по 2017 г. наблюдается резкое изменение показателей, формирующих прибыль организации. В 2016 г. произошел рост показателя прибыли организации и, соответственно, налоговой базы по налогу на прибыль организации на 430%, а в 2017 г. этот показатель вырос на 181%. В целом, за весь анализируемый период прибыль организации выросла более чем в 5 раза, что свидетельствует о стабильной работе организации и о её рентабельности. По данным таблицы прослеживается значительный рост суммы налога на прибыль, уплаченной организацией в период с 2015 г. по 2017 г. Вследствие роста показателя прибыли организации в 2016 г. наблюдается увеличение суммы уплаченного налога на прибыль на 205%. В 2017 г. организация улучшила показатели по прибыли по сравнению с предыдущим периодом. Соответственно увеличилась и сумма исчисленного и уплаченного налога.

Налоговая нагрузка оказывает непосредственное воздействие на эффективность хозяйственной деятельности любой организации. Многие компании стараются минимизировать налоговую нагрузку. Для этого организации используют различные методы оценки, выявления динамики, влияние на конечные результаты деятельности компании налоговой нагрузки.

2.3 Анализ налоговой нагрузки и оценка ее влияния на финансовые показатели деятельности ООО «МРК»

Федеральными признаются налоги и сборы, установленные и введенные в действие Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации.

К федеральным налогам, взимаемым с ООО «МРК» относятся:

1) налог на добавленную стоимость (НДС) (глава 21 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость – косвенный налог.

ООО «МРК» является налогоплательщиком НДС.

Объект обложения НДС:

- операции по реализации услуг на территории РФ, в том числе их
- безвозмездная передача;

- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Налоговый период устанавливается как квартал.

2) налог на доходы физических лиц (глава 23 НК РФ).

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — основной вид прямых налогов. Исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтверждённых расходов, в соответствии с действующим законодательством.

При исчислении и уплате НДФЛ ООО «МРК» выступает в качестве налогового агента.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%.

3) налог на прибыль организаций (глава 25 НК РФ).

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

Таблица 13 - Налоги, уплачиваемые ООО «МРК»

Вид налога	Ставки налогов по общей системе налогообложения для иных юридических лиц
Налог на прибыль организаций	20%
НДФЛ	13% как налоговый агент
Страховые взносы во внебюджетные фонды	23,2% - ПФ РФ; 2,9% - ФСС; 5,1% - ФФОМС
Налог на имущество организаций	Не более 2,2%
Транспортный налог	Дифференцирована в зависимости от мощности транспортного средства
НДС	18%

Источник: составлено автором на основании [6]

В анализе хозяйственной деятельности любой организации важную роль играет оценка налоговых обязательств, которая позволяет определить, насколько обременительна существующая налоговая система для экономического субъекта и какую долю ресурсов привлекают на себя платежи в бюджет, то есть определить налоговую нагрузку предприятия.

Налоговая нагрузка – это показатель, рассчитываемый как отношение суммы налогов, уплаченных налогоплательщиком, к сумме его выручки по бухгалтерской отчетности, умноженное на 100%.

Совокупная налоговая нагрузка — это отношение суммы начисленных по данным деклараций налогов к выручке, определенной по данным Госкомстата (т.е. по данным отчета о финансовых результатах, без НДС). В примечаниях к таблице приложения отмечено, что в сумму налогов входит НДФЛ, но не включены взносы на Обязательное пенсионное страхование [9].

Каких-либо изменений в методике расчета налоговой нагрузки В связи с тем, что с 2017 года порядок уплаты страховых взносов регламентируется НК РФ, в расчете участвуют взносы на обязательное страхование. [13].

В Таблице 14 представлены суммы налогов, уплаченные ООО «МРК» в г. Владивостоке за 2015-2017 гг.

Таблица 14– Анализ динамики налоговых платежей ООО «МРК» за 2015-2017 гг

В рублях

Показатель	2015	2016	2017	Темп роста 2017/ 2015,%
Общая сумма уплаченных налогов	32659521	58571236	167899911	514
Налог на доходы физических лиц	20948	38046	168776	805
Налог на добавленную стоимость	30659444	57653994	165096466	538
Налог на прибыль организаций	756915	1064416	2613750	345
Обязательное страхование	65789	91662	486264	

Источник: налоговые декларации и расчеты, оборотно-сальдовые ведомости за 2014-2017 гг. ООО «МРК»

Как видно из Таблицы 14, общая сумма налогов, уплаченных организацией в 2017 году на 514% выше, чем в 2014 году. Наибольшие темпы роста наблюдаются по налогу на доходы физических лиц, так как в связи с ростом предприятия требуется большее количество сотрудников, что приводит к росту уплаченного налога на доходы физических лиц, уплаченного в качестве налогового агента. Наибольшую часть уплаченных налогов занимает налог на добавленную стоимость, так как основная деятельность организации связана с реализацией товаров.

Таблица 15– Структура налогов, уплаченных ООО «МРК» в за 2015-2017 гг.

В рублях

Показатель	2015		2016		2017	
	Абс.	%	Абс.	Абс.	Абс.	%
Общая сумма уплаченных налогов, в том числе:	32659521	100	58571236	100	167899911	100
Налог на доходы физических лиц	20948	0,06	38046	0,06	168776	0,1
Налог на добавленную стоимость.	30659444	93	57653994	98	165096466	98
Налог на прибыль организаций	756915	2	1064416	1,8	2613750	1,5
Обязательное страхование	65789	0,2	91662	0,1	486264	0,2

Источник: налоговые декларации и расчеты, оборотно-сальдовые ведомости ООО «МРК» за 2015-2017 гг.

Как видно из Таблицы 15, структура налогов и сборов, уплаченных организацией остается практически неизменной. Незначительно увеличилась доля налога на доход физических лиц, в связи с увеличением количества сотрудников.

Общепринятой методикой определения налогового бремени на организации является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки — это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации. Расчет налоговой нагрузке по данной методике представлен в Таблице 16.

Таблица 16 – Налоговая нагрузка ООО «МРК» за 2015-2017 гг. по методике Минфина России

В тыс.р.

Показатель	2015	2016	2017	Темп роста 2017 к 2015,%
Сумма уплаченных налогов	32638	57506	167731	514,45
Выручка.	440569	556240	999034	226,55
Налоговая нагрузка %	7,4	10,5	16,3	220,52

Источник: налоговые декларации и расчеты, оборотно-сальдовые ведомости ООО «МРК» за 2015-2016 гг.

Как видно из Таблицы 16, за данный промежуток времени налоговая нагрузка увеличилась на 120% это прежде всего связано с увеличением обьемов продаж, что влечет за собой увеличение налоговых платежей и тем самым налоговой нагрузки.

Согласно среднеотраслевым показателям, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков за 2018 год, деятельность соответствующая основному виду деятельности ООО «МРК» - оптовая торговля , среднеотраслевая налоговая нагрузка в 2018 году равна 3,1%, что существенно ниже показателей рассчитанных за 2015-2017 годы на основании отчетности ООО «МРК». Из этого можно сделать вывод, что так как уровень налоговой нагрузки значительно выше уровня среднеотраслевой налоговой нагрузки ООО «МРК» имеет достаточно устойчивое положение на рынке и не имеет фактов занижения доходов.

Таблица 17 – Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, 2015-2017гг

В тыс.р.

Показатели	2015	2016	2017
Налог на прибыль, начисленный к уплате.	75	1064	2613
Выручка	440569	556240	999034
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль относительно выручки, %	0,5	0,1	0,4

Источник: декларации по налогу на прибыль ООО «МРК»

Основная цель деятельности коммерческих предприятий — получение прибыли. Каждый налогоплательщик желает снизить суммы уплачиваемых налогов. Оптимизация налога на прибыль является одним из доступных методов достижения данной цели.

Достичь желаемого можно двумя способами: за счет снижения размера налогооблагаемой базы и максимально используя механизмы налогового регулирования.

Налоговое законодательство обязывает все коммерческие предприятия уплачивать налог на прибыль, а потому именно данный вид налога стараются оптимизировать многие фирмы. Особенности налога на прибыль дают возможность подобрать несложный подход к схеме оптимизации: отсутствие минимальной размера налога к уплате, наличие нескольких вариантов применения статей расходов.

Необходимо понимать разницу между налоговым планированием и уклонением от перечисления суммы налога на прибыль в бюджет страны. Под налоговым планированием понимается уменьшение размеров налога путем вариативной трактовки норм налогового законодательства, что не предполагает нарушение закона, но и не является в традиционном смысле поведением законопослушного гражданина. Это цивилизованный способ защиты экономического интереса плательщика налога, в отличие от уклонения от уплаты налога или обход налога.

Для уменьшения налоговой нагрузки по налогу на прибыль, организация вправе воспользоваться возможностью, предоставленной ей Налоговым кодексом и уменьшить налогооблагаемую прибыль на суммы резервов по сомнительным долгам. В соответствии с п.3 ст.266 НК РФ, налогоплательщики вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном данной статьей НК РФ. При этом суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода[44].

Для того, чтобы использовать предоставленное Налоговым кодексом право на создание резервов по сомнительным долгам, организации необходимо закрепить порядок их создания в учетной политике для целей налогового учета компании.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом (п.4 ст.266 НК РФ):

1.По сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней: в сумму создаваемого резерва включается 100% выявленной на основании инвентаризации задолженности.

2.По сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно): в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности.

3.По сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней: сумма создаваемого резерва не увеличивается.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном 266 статьей НК РФ.

Так как достоверной информации по каждому договору для анализа не предоставлено, условимся, что количество дней просрочки от 45 до 90 дней по всем видам задолженностей.

Таблица 18– Данные для создания резерва по сомнительным долгам

Дебитор	Сумма задолженности, руб.	Количество дней просрочки	Сумма резерва, тыс. руб.
ООО «Хладэко»	237 300	От 45 до 90	118 650
ООО «Диомид»	130 365	От 45 до 90	65 182

Источник: данные бухгалтерской отчетности ООО «МРК» за 2017 год

Общая величина резерва по сомнительным долгам составила 183 832 руб.

Максимальная сумма резерва, создаваемого в налоговом учете за 2017год составит:

999 034 × 10%= 99 903 тыс.руб

Максимальная сумма резерва в налоговом учете не должна превышать 99 903 тыс. руб., в связи с этим в налоговом и бухгалтерском учете создается резерв на сумму 183 832 рубля.

Таблица 19 – Сравнительные данные по налогу на прибыль ООО «МРК»

Показатели	Налоговая база	Налог на прибыль
До создания резерва по сомнительным долгам	5411317	1082264
С учетом создания резерва по сомнительным долгам	5227485	1045797

Источник: составлено автором на основании бухгалтерской отчетности ООО «МРК» за 2017 год

Из проведенного анализа видно, что налоговая база по налогу на прибыль организации ООО «МРК» в 2017 году была равна 5411317 рублей, с учетом созданного резерва по сомнительным долгам налоговая база составила бы 5227485. Налог на прибыль при создании резерва по сомнительным долгам уменьшится на 36 776 рублей или на 3%.

Анализируя вышеперечисленные методы можно сделать вывод, что основной налоговой нагрузки они не снимают, к чему стремятся в настоящее время многие предприятия. Поэтому в Российской экономике используются повсеместно схемы уклонения от уплаты налогов, противоречащие закону, но дающие возможность предприятию сохранить практически всю прибыль.

Заключение

Проведенное в работе исследование позволило достичь и решить поставленные цели и задачи.

Налог на прибыль – федеральный налог, который занимает существенную роль в регулировании бюджетной системы Российской Федерации. Налог на прибыль широко применяется в практике налогообложения в странах с рыночной экономикой и играет важную роль в развитии государства. Налог на прибыль позволяет государству активно влиять на экономические процессы посредством успешного применения налоговых рычагов. Этот налог достаточно эффективно используется при регулировании инвестиционной активности, развитии малого бизнеса, привлечении в страну иностранного капитала путем предоставления государством разных льгот и установления налоговых ставок.

Налог на прибыль играет важнейшую роль в формировании налогового дохода Российской Федерации, составляю 19% от всех налоговых доходов. И в большинстве случаев в зависимости от его поступлений идет либо развитие, либо спад экономики и финансов страны, что наглядно продемонстрированно при изучении динамики и структуры налога на прибыль.

Налог на прибыль организаций занимает второе место по количеству поступлений в консолидированном бюджете Российской Федерации, что говорит о существенной роли данного налога в формировании доходной части бюджета. Если ранее второе место в структуре налоговых доходов занимал налог на добавленную стоимость, то в 2017 году, по величине поступлений в консолидированный бюджет, сразу после НДПИ, то сейчас это место занимает налог на прибыль организаций, что свидетельствует об укреплении положительной тенденции в экономике России после выхода из экономического кризиса 2014 года.

Анализ проблемных точек по налогу на прибыль организации и их классификация позволяет сделать вывод о том, что они актуальны для экономики всей страны. Решение перечисленных проблем по такому важному бюджетообразующему налогу на прибыль, позволит не только пополнить бюджет, но и улучшить социально-экономическое положение страны. Также следует

отметить, что необходимо продолжать совершенствование налога на прибыль организаций, анализируя отечественный и зарубежный опыт налогообложения и изучая новые подходы в области взимания данного налога путем изменения налогового законодательства.

Одной из основных задач ВКР была задача провести анализ особенностей формирования налоговой базы по налогу на прибыль в ООО «Море рыбы «Камчатка» в период с 2015 по 2017 гг. Из проведенного анализа можно сделать вывод, что основными особенностями формирования налоговой базы являются особенности распределения прямых и косвенных расходов, в связи с тем, что ООО «МРК» получила кредит, возникла необходимость учета процентов по долговым обязательствам в качестве внереализационных расходов

Цель ведения хозяйственной деятельности ООО «Море рыбы Камчатка» - получение финансовой прибыли. Для достижения поставленной цели ООО «МРК» проводит глубокий анализ рынка, подробно изучая его конъюнктуру, с целью занятия наиболее выгодной для Общества позиции с точки зрения оптимального соотношения спроса и предложения, при условии получения максимальной финансовой выгоды.

Для оценки финансово-хозяйственной деятельности ООО «МРК» проведен анализ финансового состояния, в котором рассмотрены наиболее важные финансово-экономические показатели деятельности. Далее для более глубокой организационно-экономической характеристики предприятия проведен факторный анализ прибыли. На основании результатов анализа финансового состояния ООО «МРК» за период 2015 – 2017 гг. сделан вывод о стабильности развития предприятия.

Проведя анализ налоговой нагрузки можно сделать вывод, что значение показателя налоговой нагрузки ООО «МРК» значительно выше среднеотраслевых показателей налоговой нагрузки, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков за 2018 год. Деятельность соответствующая основному виду деятельности ООО «МРК» - оптовая торговля, среднеотраслевая налоговая нагрузка в 2018 году равна 3,1%, что существенно ниже показателей

рассчитанных за 2015-2017 годы на основании отчетности ООО «МРК», что характеризует ООО «МРК» как предприятие не попадающие в группу риска по проведению налоговых проверок по данному фактору.

Основная цель деятельности коммерческих предприятий — получение прибыли. Каждый налогоплательщик желает снизить суммы уплачиваемых налогов. Оптимизация налога на прибыль является одним из доступных методов достижения данной цели. Достичь желаемого можно двумя способами: за счет снижения размера налогооблагаемой базы и максимально используя механизмы налогового регулирования. Для уменьшения налоговой нагрузки по налогу на прибыль, ООО «МРК» может воспользоваться возможностью, предоставленной ей Налоговым кодексом и уменьшить налогооблагаемую прибыль на суммы резервов по сомнительным долгам. Налог на прибыль при создании резерва по сомнительным долгам уменьшится на 3%.

Налог на прибыль служит важным инструментом регулирования экономики. Именно налогообложение прибыли позволяет государству широко использовать налоговые методы в регулировании экономики и иметь существенный источник доходов бюджета, эффективно влиять на инвестиционные потоки и процесс наращивания капитала.

Таким образом, налог на прибыль организаций занимает важное место в налоговой системе РФ, позволяет государству активно влиять на развитие экономики, а также является одним из основных доходообразующих налогов.

Список использованных источников

1. Конституция Российской Федерации [по состоянию на 21 июля 2014: принята всенародным голосованием 12.12.1993] – КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://base.consultant.ru.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации [по состоянию на 28 декабря 2017: принят ГД 17 июля 1998] – КонсультантПлюс. – Режим доступа http://base.consultant.ru.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая: [по состоянию на 22 июня 2017 г.: принят ГД 21 октября 1994]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа http://base.consultant.ru.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть вторая: [по состоянию на 22 июня 2017 г.: принят ГД 22 декабря 1995]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа http://base.consultant.ru.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 [по состоянию на 19 февраля 2018: принят ГД 16 июля 1998]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://base.consultant.ru.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 [по состоянию на 23 апреля 2018 (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2018): принят ГД 16 июля 1998]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://base.consultant.ru.
7. Об обществах с ограниченной ответственностью [Федеральный закон Российской Федерацииот 8.02.1998 № 14-ФЗ (в ред. 3.07.2016 г]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://base.consultant.ru.
8. О Бухгалтерском учете [Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ (действующая редакция, 2016г)]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://base.consultant.ru.
9. Алиев, Б. Х. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие для вузов / Б. Х. Алиев, Х. М. Мусаева. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 439 с.
10. Ашмарина, Е. М. Налоговое право: учебное пособие / Е. М. Ашмарина, Т. Д. Мыктыбаев, Е. В. Кудряшова. – М.: Инфра-М, 2015. – 248 с.
11. Брызгалин, А. В. Налоги и налоговое право: учебное пособие / А. В. Брызгалин. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 420 с.
12. Волкова, Г. А. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов / Г. А. Волкова. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 631 с.
13. Гончаренко, Л. И. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум / Л. И. Гончаренко. – М.: Юрайт, 2015. – 541 с.
14. Грачев, Е. Ю. Налоговое право: учебник для бакалавров / Е. Ю. Грачев, Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова. – М.: Проспект, 2015. – 307 с.
15. Дадашев, А. З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебное пособие / А.З. Дадашев, Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 175 с.
16. Евстигнеев, Е. Н. Налоги и налогообложение. Теория и практикум: учебное пособие / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – М.: Проспект, 2016. – 520 с.

17. Зозуля, В. В. Налогообложение: учебник и практикум / В. В. Зозуля. – М.: Юрайт, 2015. – 257 с.
18. Килясханова, И. Ш. Налоговое право: учебное пособие для вузов / И. Ш. Килясханова, Н. Д. Эриашвили, С. Н. Бочарова. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 312 с.
19. Кирина, Л. С. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник для бакалавров / Л. С. Кирина, Е. В. Ордынская. – М.: Юрайт, 2015. – 415с.
20. Кирина, Л. С. Налоговый менеджмент в организациях: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / Л. С. Кирина, Н. А. Назарова. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 279 с.
21. Коваленко, Е. Г. Практикум по налоговому администрированию: учебное пособие / Е. Г. Коваленко. – М.: Юрайт, 2016. – 102 с.
23. Крохина Ю. А. Направление совершенствования налога на прибыль организаций [Электронный ресурс] / Ю. А. Крохина // Налоговед. – 2015. – № 4. – Режим доступа: http://nalogoved.ru.
24. Кучеров, И. И. Налоговое право: учебник и практикум / И. И. Кучеров, Р. Ю. Абросимов, Т. А. Бондаренко, А. Ю. Ильин. – М.: Юрайт, 2016. – 384 с.
25. Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.Н. Лыкова. – М.: Юрайт, 2016. – 353 с.
26. Майбуров, И. А. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 559 с.
27. Малис, Н. И. Налоговый учет и отчетность: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, А. С. Зинягина; под ред. Н. И. Малис. – М.: Издательство Юрайт, 2017. – 341 с.
28. Маршавина, Л. Я. Налоги и налогообложение: учебник / Л. Я. Маршавина, А. А. Агапова, М. В. Белецкий, О. В. Белянская. – М.: Юрайт, 2014. – 503 с.
29. Мигашкина Е. С. Реформирование налога на прибыль организаций и его влияние на доходы бюджета [Электронный ресурс] / Е. С. Мигашкина // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 1. – Режим доступа: http://www.fa.ru.
30. Мельникова, Н. П. Налоговое администрирование: учебное пособие / Н. П. Мельникова, Л. И. Гончаренко, А. Т. Измайлов. – М.: Инфра-М, 2015. – 646 с.
31. Невская, М. А. Налоговое администрирование: учебное пособие / М. А. Невская, М. А. Шалагина. – М.: Омега-Л, 2016. – 249 с.
32. Окунева, Л. Р. Налоги и налогообложение в России: учебник / Л. Р. Окунева. – М.: Просект, 2015. – 180 с.
33. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика в 2 т. Том 1: учебник и практикум для академического бакалавриата / В. Г. Пансков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 336 с.
34. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика в 2 т. Том 2: учебник и практикум для академического бакалавриата / В. Г. Пансков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 398 с.
35. Перов, А. В. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов по экономическим специальностям / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – М.: Юрайт, 2014. – 996 с.

36. Параксевич, Н.С Налог на прибыль организаций как регулирующий доход бюджетной системы российской федерации / Параксевич Н.С - Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал, 2014 – 356с.

37. Петечел, Т.А. Налоговый учет: Учебное пособие / Т.А. Петечел - В.:, ДВФУ, 2013 - 254 с.

38. Погорелова, М. Я. Налоги и налогообложение: теория и практика / М. Я. Погорелова. – М.: Инфра-М, 2014. – 207 с.

39. Поляк, Г. Б. Налоги и налогообложение: учебник и практикум / Г. Б. Поляк. – М.: Юрайт, 2015. – 474 с.

40. Скрипниченко, В. А. Налоги и налогообложение: учебное пособие / В. А. Скрипниченко. – СПб.: Бинфа, 2015. – 463 с.

41. Симакова Е. К. Правовой режим налога на прибыль организаций: российский и зарубежный опыт [Электронный ресурс] / Е. К. Симакова // Вестник Санкт-Петербургской юридической академии. – 2016. – № 2(31). – Режим доступа: http://jurac.ru.

42. Тарасова, В. Ф. Налоги и налогообложение: учебник / В. Ф. Тарасова, М. В. Владыка, Т. В. Сапрыкина. – М.: КноРус, 2016. – 485 с.

43. Тедеев, А. А. Налоговое право России: учебник / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – М.: Юрайт, 2016. – 356 с.

44. Хохлова О. В. Налогообложение прибыли в России [Электронный ресурс] / О. В. Хохлова // Вестник российского нового университета. – 2016. – № 5. – Режим доступа: http://vestnik-rosnou.ru.

45. Черник, Д. Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата / Д. Г. Черник– М.: Издательство Юрайт, 2017. – 316 с.

46. Информационный ресурс «Уровень Инфляции в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://уровень-инфляции.рф/

47. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/

48. Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.oecd.org/

49. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru

50.Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gks.ru/

51.Официальный сайт Центрального банка Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cbr.ru/

52. Полный международный налоговый и финансовый сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.worldwide-tax.com

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра «Финансы и кредит»

ОТЗЫВ РУКОВОДИТЕЛЯ

на выпускную квалификационную работу студента (ки) *Кольковой Галине Андреевне*

направление 38.03.01 Экономика профиль « Налоги и налогообложение»

группа Б1401нн

Руководитель ВКР к.э.н., доцент Петечел Т.А..
(ученая степень, ученое звание, и.о.фамилия)

на тему « Налог на прирбыль организаций: особенности определения налоговой базы»

Дата защиты ВКР «26» июня 2018 г.

1 Цель и задачи дипломного исследования: исследование действующего механизма налогообложения прибыли организации в РФ. Анализ особенностей формирования налоговой базы, исчисления и уплаты на примере ООО Море рыбы Камчатки

2 Актуальность, теоретическая, практическая значимость темы исследования: Актуальность выпускной квалификационной работы заключается в том, что налогообложение прибыли в современных условиях является одним из основных инструментов формирования доходов бюджетов различного уровня и важнейшим инструментом налогового регулирования. На уровне экономического субъекта налог на прибыль является значимым элементом налоговой нагрузки.

3 Соответствие содержания работы заданию (полное и неполное): Содержание работы полностью соответствует выданному заданию.

4 Основные достоинства и недостатки дипломной работы: К достоинствам дипломной работы можно отнести хорошую проработку теоретических вопросов и практическое исследование экономической сущности и видов прибыли, порядка формирования налогооблагаемой прибыли, факторный анализ финансовых результатов, выявление особенностей формирования налоговой базы в ООО Море рыбы Камчатки

5 Степень самостоятельности и способности дипломника к исследовательской работе (умение и навыки искать, обобщать, анализировать материал и делать выводы): При подготовке выпускной квалификационной работы студентом продемонстрированы умение обобщать информацию, последовательно и грамотно излагать материал, презентовать материалы исследования, делать обоснованные выводы и предложения.

6 Оценка деятельности студента в период выполнения дипломной работы (степень добросовестности, работоспособности, ответственности, аккуратности и т.п.): При подготовке дипломной работы студент показал умение работать с литературными

источниками, проводить анализ информации и делать выводы. Оригинальность текста ВКР - 66 %.

7 Достоинства и недостатки оформления текстовой части, графического, демонстрационного, иллюстративного, компьютерного и информационного материала. Соответствие его оформления требованиям ГОСТ, образовательным и научным стандартам: Диплом имеет замечания в оформлении. Работа содержит значительный информационный и иллюстративный материал основных положений ВКР.

8 Целесообразность и возможность внедрения результатов дипломного исследования: По основным научным положениям и практическим результатам исследования подготовлена и опубликованы статьи «Налоговая база по налогу на прибыль организаций: роль в формировании налоговых доходов на примере Приморского края» на II Международной научно – практической конференции г Пенза 20.03.18

9 *Общее заключение и предполагаемая оценка квалификационной работы:* По содержанию, оформлению и изложению материала исследования работа допускается к защите и заслуживает оценки «хорошо», её автору может быть присвоена квалификация бакалавр по направлению подготовки 38.03.01 Экономика

Руководитель ВКР ___кэн, доцент____ _____ Т.А. Петечел

(должность, уч. звание) (подпись) (и.о.ф)