**Федеральное агентство по образованию**

**Орловский государственный технический университет**

**ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ**

**Кафедра «Бухгалтерский учет и налогообложение»**

#### Курсовая работа

**по дисциплине «Налоги и налогообложение»**

**На тему: «Федеральные налоги: налог на прибыль организаций»**

по материалам ЗАО «Научприбор»

Студента 3 курса Комаровой Анны Сергеевны

специальности 080507 «Менеджмент организации»

Научный руководитель Дрожжина Ирина Алексеевна

Курсовая работа сдана на рецензию \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Отметка о допуске к защите\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Курсовая работа защищена на оценку\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Орел, 2010

**Федеральное агентство по образованию**

**Орловский государственный технический университет**

**ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ**

**Кафедра «Бухгалтерский учет и налогообложение»**

###### Задание на

#### курсовую работу

**по дисциплине «Налоги и налогообложение»**

на тему Федеральные налоги: налог на прибыль организаций

по материалам ЗАО «Научприбор»

Студента 3 курса Комаровой Анны Сергеевны

Специальности 080507 «Менеджмент организации»

Научный руководитель Дрожжина Ирина Алексеевна

Задание получено 8.02. 2010

Контрольный срок сдачи курсовой работы на кафедру 26.04.2010

Орел, 2010

#  СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ…………………………………………………………………. ….. 5

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ……………………………………………………………………....7

1.1 Общая характеристика федеральных налогов. Экономическое содержание прибыли……………………………………………………….......7

1.2 История возникновения налога на прибыль в России…………………….22

1.3 Методика исчисления налога на прибыль организаций ………………..25

1.4 Сравнительная характеристика налогообложения прибыли за рубежом и в России……………………………………………………………………………31

2 МЕХАНИЗМ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

ОРГАНИЗАЦИЙ ………………………………………………………………..35

2.1Характеристика исследуемого предприятия как субъекта налогообложения……………………………………………………………….35

2.2 Формирование и учет налогооблагаемых показателей

ЗАО «Научприбор»…………………………………………………………….38

2.3 Порядок исчисления налога на прибыль…………………………………47

2.4 Содержание и порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль………………………………………………………………………….49

3 ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В РОССИИ…………………………………………………………………………53

3.1 Изменения налогового законодательства по налогу на прибыль организации……………………………………………………………………..53

3.2 Прогнозирование налога на прибыль организаций……………………56

3.3 Направления оптимизации налога на прибыль организаций………….67

ЗАКЛЮЧЕНИЕ…………………………………………………………………73

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ………………………….76

ПРИЛОЖЕНИЕ А – Формирование балансовой и чистовой прибыли……79

ПРИЛОЖЕНИЕ Б – Порядок опрeдeлeния налоговой базы при реализации товаров, работ ………………………………………………………………….80

ПРИЛОЖЕНИЕ В –Классификация доходов и расходов …………………. 81

ПРИЛОЖЕНИЕ Г – Бухгалтерская отчетность ЗАО «Научприбор» за 2007-2009 года………………………………………………………………………..82

ПРИЛОЖЕНИЕ Д – Приказ ЗАО «Научприбор» «Об учётной политике бухгалтерского и налогового учёта»…………………………………………98

ПРИЛОЖЕНИЕ Е – Журнал-ордер № 15 ЗАО «Научприбор»

за 2009 год……………………………………………………………………101

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж – Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций ЗАО «Научприбор» за 2009 год ……………………………..104

#

ВВЕДЕНИЕ

 С переходом экономики нашего государства на основы рыночного хозяйства усиливается многоаспектное значение прибыли.

Понятие прибыли - это, пожалуй, самое сложное понятие в экономической науке.

 Налог на прибыль основной вид налога юридических лиц, по своей значимости является одним из наиболее крупных обязательных платежей предприятия. Его удельный вес, наиболее высок по отношению к другим видам налогов и платежей.

 К сожалению, пока ещё в России почти каждый четвертый налогоплательщик находится «в тени». Многие из них добросовестно работают, выпускают качественную продукцию, но не платят налоги, что крайне вредит честным налогоплательщикам, создавая недобросовестную конкуренцию на рынке. Но уже сейчас в стране наблюдается позитивная тенденция, характеризующая развитие экономики страны в целом - поступление в бюджеты от налога на прибыль превысили поступления от акцизов и налога на доходы физических лиц вместе взятые. Вот почему так важно продолжать налоговую реформу повзрослевшей налоговой системы России именно либерализацией налога на прибыль.

Актуальность рассмотрения данной темы подтверждается тем фактом, что налог на прибыль является одной из основных доходных статей бюджетов большинства развитых стран, а в бюджете Российской федерации занимает второе место после Налога на добавленную стоимость.

 С введением гл.25 Налогового кодекса происходит существенное реформирование системы налогообложения прибыли организаций, в первую очередь посредством установления открытых перечней доходов и расходов, учитываемых при определении налоговой базы. Сделаны важные шаги в сторону снятия ограничений по включению в расходы отдельных видов затрат, применения нового механизма амортизации имущества, обязательного применения налогоплательщиками метода начисления при определении момента признания доходов и расходов. При практически полной ликвидации налоговых льгот и значительном снижении ставки налога, а также введении системы налогового учета мы можем говорить о действительной либерализации налогообложения прибыли в России.

 Актуальность рассмотрения данной темы заключается и в том, что с введением в действие главы 25 Налогового кодекса РФ "Налог на прибыль организаций" и принятием поправок возникает большое количество вопросов и проблем, связанных с исчислением и уплатой этого налога, определением налогооблагаемой базы, с использованием регистров бухгалтерского и налогового учета. Исходя, из этого можно сказать, что порядок исчисления налога на прибыль требует серьезного исследования и изучения.

Целью данной работы является рассмотрение теоретических аспектов налога на прибыль как экономической категории и анализ действующей российской системы налогообложения прибыли предприятий и организаций.

Задачи курсовой работы:

1. Изучить экономическую сущность и особенности нормативно-правовой базы налога на прибыль;
2. Произвести анализ расчета налогов, взимаемых с юридических лиц на примере ЗАО «Научприбор»;
3. Рассмотреть основные характеристики и значение налога на прибыль в современной экономике.

Объект работы – система налогообложения ЗАО «Научприбор», занимающейся производственной и торговой деятельностью.

Предмет работы – экономические отношения, возникающие в процессе системы налогообложения при формировании налога на прибыль.

Методологическую основу курсовой работы представляет в основном аналитический метод и метод сравнительного анализа, а так же анализа существующей практики налогообложения юридических лиц.

Информационной базой для написания курсовой работы является

ЗАО «Научприбор».

# 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ.

# 1.1 Общая характеристика федеральных налогов. Экономическое содержание прибыли.

В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются НК РФ.

 В соответствии со ст.13 НК РФ к федеральным налогам и сборам относятся:

1) налог на добавленную стоимость

Налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Порядок исчисления и взимания налога на добавленную стоимость регулируется гл. 21 НК РФ.

Плательщиками данного налога признаются:

- организации;

- индивидуальные предприниматели;

- лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

От НДС освобождены: экспортируемые товары (работы, услуги); услуги пассажирского транспорта; квартирная плата; некоторые финансовые операции, патентно-лицензионные операции, продукция собственного производства отдельных предприятий общественного питания, а также тех, кто обслуживает социальную сферу; услуги в сфере образования; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, финансируемые из бюджета; услуги учреждений культуры; платные медицинские услуги и др. Не являются плательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели в том случае, если в течение трех предшествующих последовательных налоговых периодов сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила 2 млн. руб. Освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от уплаты НДС производится на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам.

Объектом налогообложения признаются следующие операции: реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ; передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организации; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Не подлежат налогообложению, например, следующие операции: сдача в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ; реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утвержденному в РФ; услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, занятия с несовершеннолетними детьми в кружках и секциях; реализация продуктов питания, произведенных столовыми при учебных, медицинских заведениях, полностью или частично финансируемых из бюджета и.т.д. [14; С. 240]

Объектом налогообложения НДС является реализация товаров только на территории России.

Ставки рассматриваемого налога выражены в процентном соотношении к добавленной стоимости товара (работы или услуги) могут быть равны 0%, 10% или 18%.

По ставке 0% производится налогообложение при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта; работ, непосредственно связанных с перевозкой через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита; услуг по перевозке пассажиров и багажа; работ, выполняемых непосредственно в космическом пространстве; драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома или отходов; товаров для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами.

По ставке 10% НДС уплачивается при реализации продовольственных товаров (мясо, молоко, сахар, соль, овощи и др.); товаров детского ассортимента; научной книжной продукции, на редакционные и издательские услуги, а так же на лекарства и услуги медицинского назначения. Во всех остальных случаях НДС уплачивается по ставке 18%.

Налоговым периодом является квартал, а уплата налога производится не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчётным периодом.

2) акцизы

Акцизы - это косвенные налоги, включаемые в цену товаров и оплачиваемые покупателем (потребителем). Как правило, подакцизными товарами являются товары, монопольно производимые государством; товары, пользующиеся наибольшим спросом; дефицитные товары. Общие правила правового регулирования акцизов установлены гл 22 НК РФ.

Плательщиками акцизов являются производящие и реализующие подакцизные товары предприятия и организации. Подакцизными товарами являются алкогольные напитки, табачные изделия, легковые автомобили, ювелирные украшения из золота, платины, серебра, нефть, газ и некоторые виды минерального сырья.

Порядок исчисления и уплаты налога определен Налоговым кодексом РФ (часть вторая, гл.22). Подакцизными товарами являются: алкогольная продукция, табак, ювелирные изделия, легковые автомобили и мотоциклы, автомобильный бензин, дизельное топливо и др.

Объектом налогообложения является:

- Реализация на территории РФ подакцизных товаров, в том числе передача прав собственности на эти товары на безвозмездной основе и использование их при натуральной оплате;

- Реализация организациям с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной у налогоплательщиков - производителей указанной продукции, либо с акцизных складов других организаций;

- Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и др.

Не подлежат налогообложению акцизами некоторые операции, в частности:

- Передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации другому;

- Экспорт подакцизных товаров;

- Первичная реализация конфискованных подакцизных товаров на промышленную переработку и др.

При реализации налогоплательщиком подакцизных товаров налоговая база определятся в зависимости от ставок, установленных в отношении этих видов товаров. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров:

- По товарам на которые установлены твердые ставки, - объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении;

- По товарам, на которые установлены адвалорные (в %) ставки, - стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров (без акциза, НДС).

Порядок исчисления налога предусматривает учет следующих трех условий:

1) Сумма налога по подакцизным товарам, по которым установлены твердые ставки, исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

2) Сумма акциза по товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), на которые установлены адвалорные ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

3) Если налогоплательщик не ведет раздельного учета товаров и сырья, облагаемых по разным ставкам, применяется максимальная ставка по всем товарам.

Налог по подакцизным товарам уплачивается там, где эти товары производятся, а по алкогольной продукции, кроме того, по месту ее реализации с акцизных складов. При этом налогоплательщики должны предоставить в налоговый орган по месту своей регистрации налоговую декларацию в срок не позднее последнего числа месяца следующего за отчетным.

Наряду с налогом на прибыль акцизы служат регулирующими источниками, поддерживая региональные и местные бюджеты.

3) налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц - прямой налог, обращенный непосредственно к доходам граждан-налогоплательщиков и регулируемый главой 23 НК РФ.

Подоходный налог по своей сущности является юридической формой экономической связи человека и государства, поэтому правовой режим подоходного налогообложения во многом определяется принципом постоянного местопребывания (резиденства).

В соответствии со статьей 207 НК РФ устанавливаются две категории налогоплательщиков НДФЛ. Налогоплательщиками признаются:

· Физические лица, являющиеся налоговыми резидентами России. Этот статус имеют лица, проживающие на территории РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев; они уплачивают налог со всех полученных где бы то ни было доходов, т.е. несут полную налоговую ответственность;

· Физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами. Этот статус имеют лица, находящиеся на территории России меньше указанного выше срока; они уплачивают налог лишь с дохода, полученного от источников в РФ, т.е несут ограниченную налоговую ответственность.

Объектом налогообложения является доход, полученный налогоплательщиками как от источников в России, так и от источников за ее пределами. В состав совокупного годового дохода включаются все выплаты в денежном или натуральном выражении, полученные гражданами на предприятии, в том числе суммы материальных и социальных благ, в частности, оплата предприятиями стоимости коммунально-бытовых услуг, питания, проезда, возмещения платы родителей за детей в детских дошкольных учреждениях и учебных заведениях, товаров, реализованных гражданам по ценам ниже рыночных, путевок на лечение и отдых, кроме путевок в детские учреждения оздоровления и отдыха, лечения, кроме сумм полной или частичной оплаты предприятиями стоимости медицинского обслуживания своих работников и т. д.

Законодательно определены освобождения от уплаты налога: государственные пособия и пенсии, стипендии студентов и аспирантов, компенсационные выплаты в пределах норм, установленных законодательством; вознаграждения донорам, алименты; доходы от продажи выращенных в подсобных хозяйствах птицы, овощей; обязательное страхование и ряд других.

Кроме объектов, не подлежащих налогообложению, законодательством установлены налоговые вычеты - денежные суммы в твердо определенном размере, вычитаемые из налоговой базы некоторых категорий налогоплательщиков. Налоговые вычеты могут быть стандартными, социальными, имущественными и профессиональными.

 Налоговая база включает в себя все полученные налогоплательщиком доходы за минусом, предусмотренных законом вычетов.

Налоговый период по данному виду налога - календарный год, а ставка на доходы физических лиц является единой и составляет 13%. Однако в отношении некоторых групп доходов установлены повышенные ставки:

· 35% - в отношении следующих доходов: а) выигрыши и призы, полученные на конкурсах в целях рекламы; б) страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения норматива; в) доходы налогоплательщика, полученные в виде материальной выгоды.

· 30% - в отношении доходов физических лиц, не являющихся резидентами РФ;

· 9% - в отношение доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов; доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007г, а также доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007г.

 Физические лица могут уплачивать налог на доходы как самостоятельно, так и через налоговых агентов. Налоговыми агентами по этому виду налогов являются российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, которые послужили источниками дохода физического лица. Сумма налога определяется в рублях.

 4) налог на прибыль организации

Налог на прибыль — [прямой налог](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D1%8F%D0%BC%D0%BE%D0%B9_%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3), взимаемый с [прибыли](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%8B%D0%BB%D1%8C) организации (предприятия, банка, страховой компании и т. д.). Прибыль для целей данного налога, как правило, определяется как [доход](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4) от деятельности компании за минусом суммы установленных [вычетов](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B9_%D0%B2%D1%8B%D1%87%D0%B5%D1%82) и [скидок](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B4%D0%BA%D0%B0).

Взимается на основе [налоговой декларации](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D1%80%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F) по [пропорциональным](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%86%D0%B8%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D0%B5_%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5) (реже [прогрессивным](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B5_%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5)) ставкам.

Базовая ставка составляет 20 % (до 1 января 2009 года [составлял](http://spb.rbc.ru/topnews/26/11/2008/263658.shtml) 24 %): 2%  — зачисляется в федеральный бюджет, 18 % — зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Прибыль для российского налогообложения определяется согласно [Налоговому кодексу РФ](http://ru.wikisource.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B9_%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81_%D0%A0%D0%A4). [Бухгалтерская прибыль](http://ru.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%91%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%8B%D0%BB%D1%8C&action=edit&redlink=1) и [прибыль для целей налогообложения](http://ru.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%8B%D0%BB%D1%8C_%D0%B4%D0%BB%D1%8F_%D1%86%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%B9_%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F&action=edit&redlink=1) часто не совпадают из-за разницы в методах определения прибыли.

Согласно ст. 246 Кодекса налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются все российские организации; иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и получающие свои доходы от источников в РФ; иностранные организации, получающие доходы от источников в РФ.

Российскими плательщиками налога на прибыль являются все юридические лица, образованные и зарегистрированные в соответствии с законодательством РФ.

В соответствии с п.1 ст. 289 Кодекса налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном статьей 289 НК РФ.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации. Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода (п. 2 ст. 289 Кодекса).

Налоговые декларации по налогу на прибыль представляются по итогам отчетного периода не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (I квартала, I полугодия, 9 месяцев), по итогам налогового периода — не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (годом) (п. 3, п. 4 ст. 289 Кодекса).

Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода (1, 2, 3, 4…11 месяцев).

Рассмотрим экономическое содержание прибыли.

Прибыль является денежным выражением стоимости прибавочного продукта, созданного производительным трудом работников торговли, которые заняты продолжением процесса производства в сфере товарного обращения, а также прибавочного продукта, созданного трудом работников других отраслей народного хозяйства (промышленности, сельского хозяйства, транспорта и др.) и направляемого в торговлю через механизм цен на товары, тарифов, торговых надбавок как плата за реализацию товаров (продукции, услуг). [2]

Различают прибыль от реализации, балансовую и чистую прибыль (Приложение А).

Прибыль от реализации – это разность между валовым доходом и затратами на реализацию товаров (издержками обращения). Прибыль является результирующим показателем хозяйственной деятельности торговой фирмы.

Балансовая прибыль – сумма прибыли предприятия от реализации продукции и доходов от других видов деятельности. Балансовая прибыль, как конечный финансовый результат выявляется на основании бухгалтерского учета.

Чистая прибыль представляет собой разницу между балансовой прибылью и суммами отчислений и платежей в бюджеты разных уровней.

Внереализационная деятельность также имеет доходы и затраты, что в конечном итоге образует результат нетто или чистую прибыль предприятия.

Размеры прибыли и возможности ее роста находятся в сложной зависимости от ряда факторов, важнейшие из которых следующие:

1)объем реализации;

2)структура товарооборота;

3)величина других доходов и расходов, входящих в состав прибыли (проценты полученные и уплаченные, доходы от участия в других организациях, прочие операционные и внереализационные доходы и расходы);

4)уровень налогообложения прибыли.

Факторы, влияющие на прибыль можно разделить на внешние и внутренние.

К внешним факторам относятся: политическая стабильность; состояние экономики; демографическая ситуация; конъюнктура рынка, в том числе рынка потребительских товаров; темпы инфляции; ставка процента за кредит.

К внутренним факторам относятся: объем валового дохода (и, соответственно, факторы, его определяющие); производительность труда работников; скорость оборачиваемости товаров; наличие собственных оборотных средств; эффективность использования основных фондов.

Это факторы, влияющие на величину прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, которую еще называют чистой прибылью.

Чистая прибыль может быть направлена на уплату местных налогов и сборов, образование резервных фондов, осуществляются отчисления на благотворительные цели, уплачиваются проценты по ссудам банков, полученных на восполнение недостатков оборотных средств, на приобретение основных средств, нематериальных активов и других активов, а также процентов по средствам, взятым взаймы у других организаций [22, 31]. Из чистой прибыли уплачиваются также штрафы и расходы по возмещению ущерба, подлежащим в соответствии с действующим законодательством внесению в бюджеты разных уровней.

Изначально различают бухгалтерскую и экономическую прибыль. Бухгалтерская (балансовая) прибыль определяется как разность между валовым доходом и бухгалтерскими издержками. Бухгалтерские издержки – это издержки, принимающие форму прямых платежей. Иначе их называют явными издержками.

 Оценивая целесообразность осуществления той или иной предпринимательской деятельности, следует учитывать не только явные, но и неявные издержки предприятия. Иногда их определяют как скрытые или вмененные издержки. Неявные издержки представляют собой издержки, не носящие денежный характер, то есть альтернативные издержки использования любых ресурсов (материальных, трудовых, денежных), принадлежащих владельцам предприятия или предприятию как юридическому лицу.

Неявные издержки возникают вследствие утраченных возможностей осуществить иное альтернативное решение. Сумма явных и имплицитных издержек составляет содержание совокупных издержек, и, соответственно, экономическая прибыль определяется как валовой доход за минусом совокупных издержек.

Таким образом, экономическая прибыль характеризует предпринимательский доход, который свидетельствует об окупаемости расходов торгового предприятия (предпринимателя) и способности его к самофинансированию (саморазвитию).

5) другие федеральные налоги:

- Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Порядок исчисления и уплаты сборов определен гл.25.1 Налогового кодекса РФ. Лимиты использования этих объектов устанавливаются органами исполнительной власти субъектов РФ.

Плательщиками сборов являются организации и физические лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории РФ и объектами водных биологических ресурсов, как во внутренних водах, так и в территориальном море.

Объектами обложения признаются: объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания на основании лицензии (разрешения).

Ставки сбора устанавливаются в рублях за каждый объект животного мира и за каждый объект водных биологических ресурсов.

Сумму сбора за пользование объектами животного мира плательщики уплачивают при получении лицензии (разрешения) на пользование этими объектами. Сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов плательщики уплачивают в виде разового и регулярных взносов.

Уплата сборов производится: физическими лицами по месту нахождения органа, выдающего лицензию (разрешение), а организациями по месту своего учета.

Органы, выдающие в установленном порядке лицензию, должны не позднее 5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях; размере суммы сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии; сроки уплаты сбора.

- Водный налог

Порядок исчисления и уплаты налога определен гл. 25.2 Налогового кодекса РФ в отношении специального водопользования.

Налогоплательщиками признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование по законодательству РФ.

Объекты налогообложения - различные виды пользования водными объектами, а именно: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов; использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; использование водных объектов для целей лесоповала и др.

Налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. Если в отношении объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой ставке.

Общая сумма налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения. Срок уплаты не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в налоговый орган, в срок установленный для уплаты налога.

- Налог на добычу полезных ископаемых

Порядок исчисления и уплаты определен гл. 26 Налогового кодекса РФ. Налог носит воспроизводственный характер.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся пользователями недр. В зависимости от категории субъекта налога налогоплательщик подлежит постановке на учет по месту нахождения участка недр, по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Объект налогообложения - полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ или за ее пределами на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ, а так же полезные ископаемые, извлеченные из отходов добывающего производства.

Установлены виды полезных ископаемых, добыча которых подлежит налогообложению. К ним относятся: каменный уголь, торф, нефть, природный газ, руды черных, цветных и редких металлов, минеральные воды и др.

Налоговая база - стоимость добытых полезных ископаемых, исчисленная налогоплательщиком самостоятельно исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации или расчетной стоимости.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется тремя способами:

 1. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;

2. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3. Исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Налоговая база определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, облагаемая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

 Ставки налога зависят от вида полезных ископаемых запасов и составляют от 0 до 17,5%. Специальная ставка 0% применяется при добыче некоторых полезных ископаемых: полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых; газа горючего природного из нефтяных месторождений; минеральных вод, используемых исключительно в лечебных целях без их непосредственной реализации.

Пользователи недр, осуществляющие за счет собственных средств поиск и разведку месторождения, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых с коэффициентом 0,7.

Налогоплательщик обязан представлять налоговую декларацию, начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Эта декларация передается в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, перечисляется в бюджет не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

- Государственная пошлина

С 1 января 2005 г. размер и порядок уплаты обязательных платежей при обращении в суды, нотариат, государственные органы за получением разрешений (лицензий) или регистрацией установлены гл. 25.3 Налогового кодекса РФ.

Государственная пошлина - это сбор, взимаемый с организаций и физических лиц, за совершение в их интересах юридически значимых действий и выдачу им документов (копий, дубликатов) уполномоченными органами и должностными лицами.

Субъекты налогообложения (налогоплательщики) - организации и физические лица в случае, если они:

· Обращаются за совершением юридически значимых действий;

· Выступают ответчиками в судах, когда решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Объекты взимания пошлины - это исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды; совершение нотариальных действий нотариусами государственных контор; государственная регистрация и другие юридически значимые действия; рассмотрение и выдача документов, связанных с приобретением гражданства РФ, въездом в РФ; регистрация программ для ЭВМ; осуществление федерального природного надзора.

Законом установлена твердая сумма государственной пошлины. Размеры пошлины определены на каждый вид совершаемых юридически значимых действий и выдачу документов.

Однако, прежде чем платить государственную пошлину, целесообразно поинтересоваться установленными законодательством льготами.

Полное освобождение от уплаты пошлины распространяется на отдельные категории физических лиц (Герои СССР и РФ, участники и инвалиды войны и др.) и организации (бюджетные учреждения, суды, государственные органы и др.), установлены дополнительные основания неуплаты пошлины, например, регистрация арестов имущества.

При обращении в суды общей юрисдикции не уплачивают пошлину: истцы - по некоторым видам исков; стороны - при подаче апелляционных, кассационных жалоб по искам о расторжении брака; организации и физические лица - при подаче в суд некоторых видов заявлений и жалоб и др.

При обращении за совершением нотариальных действий так же установлены льготы. В этом случае от уплаты могут быть освобождены общественные организации инвалидов, школы-интернаты, воинские части и др.

При государственной регистрации актов гражданского состояния освобождение от пошлины получают физические лица, а так же органы управления образованием, опеки и попечительства - за выдачу повторных свидетельств о рождении для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей.

Плательщики уплачивают пошлину в следующие сроки: а) при обращении в суды - до подачи запроса, ходатайства, заявления; б) плательщики, выступающие ответчиками в судах, когда решение суда принято не в их пользу - в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решение суда; в) при обращении за совершением нотариальных действий - до совершения нотариальных действий; г) при обращении за выдачей документов - до выдачи документов; и др.

# 1.2 История возникновения налога на прибыль в России.

Объединение Древнерусского государства началось лишь с конца IX в. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Это был по сути сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог. Князь Олег после своего утверждения в Киеве занялся установлением дани с подвластных племен. Дань взималась двумя способами: «повозом», когда она привозилась в Киев, и «полюдъем», когда князья или княжеские дружины сами ехали за нею. Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Так пошлины взимались за перевоз через реку, за право иметь склады и пр.

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся сначала баскаками - уполномоченными хана, а затем самими русскими князьями. "Выход" взимался с каждой мужской души и со скота. Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе сам и передавал ее потом великому князю для отправления в Орду. Сумма "выхода" стала зависеть от соглашений великих князей с ханами. Кроме "выхода" было еще несколько ордынских тягот. В результате, взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным, поэтому главным источником внутренних платежей стали пошлины. Уплата "выхода" была прекращена Иваном III (1440-1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел "данные" деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Затем последовали новые налоги: «ямские», «пищальные» - для производства пушек, сборы на строительство укреплений и пр. Иван IV также ввел дополнительные налоги. Для определения размера прямых налогов служило "сошное письмо", которое предусматривало измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы "сохи" и определение на этой основе налогов. Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г., когда единицей налогообложения стал двор.

Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные и винные. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей - 10 денег с рубля оборота.

Характеризуется постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, крупного строительства и пр. Для пополнения казны вводились все новые налоги (гербовый сбор, подушный налог с извозчиков и т.д.). Но в то же время был принят ряд мер для обеспечения справедливости налогообложения, была введена подушная подать [15].

Именно в конце XVIII в. закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую, политику. Это касается, как стран Западных Европы, так и России. Еще при Петре I были образованы 12 коллегий, из которых 4-е заведовали финансовыми вопросами. Екатерина II (1729-1796) преобразовала систему управления финансами. В 1802 г. манифестом Александра I "Об учреждении министерств" было создано Мин. Финансов и определена его роль.

На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались прямые (подушная подать и оброк) и косвенные налоги. Отмена подушной подати началась с 1882 г. Кроме прямых налогов существовали земские сборы, специальные сборы, пошлины.

В 80-х гг. XIX в. начало внедряться подоходное налогообложение. Был установлен налог на доходы с ценных бумаг и т.д.Ставки налога в России, вне всякого сомнения, стимулировали промышленников к получению максимальной прибыли (т.к. рост ставки налога на прибыль в зависимости от размеров прибыли был достаточно мал).В России в конце XIX в. начался период урбанизации и развития капитализма, росли доходы бюджета, происходили не только количественные, но и качественные изменения

13 мая 1916 года Совет Министров России утвердил Положение «Об установлении временного налога на прирост прибылей торгово-промышленных предприятий и вознаграждения личных промысловых занятий и о повышении размеров отчислений на погашение стоимости некоторых имуществ при исчислении прибылей, подлежащих обложению процентным сбором».

Принятый нормативный акт, в свою очередь носил ярко выраженный чрезвычайный характер. Срок его действия был рассчитан на 1916 и 1917 годы – годы военные.

Налоговые органы дореволюционной поры, даже при неразберихе и сумбуре военного времени, обеспечивали полный контроль за прибылью как юридических, так и физических лиц. Исчерпывающим был и обмен информацией между всеми территориальными налоговыми органами. Оказаться вне их поля зрения объекту налогообложения тогда было совершенно невозможно.

Очередной спад во всей финансовой системе наступил после Октября 1917 г. Основным источником доходов власти опять стала эмиссия и контрибуция, что отнюдь не способствовало налаживанию хозяйства. Определенный этап налаживания финансовой системы наступил после провозглашения НЭПа. Появились иностранные концессии, разработана система налогов, займов, кредитных операций. Период НЭПа показал, что нормальное налогообложение возможно только при правовой обособленности предприятий от государственного аппарата управления. Но НЭП быстро свернули. В течение 1922-1926 г. доля прямых налогов возросла от 43% до 82% [16].

Далее финансовая система России эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны, что привело страну, в конце концов, к кризису.

# 1.3 Методика исчисления налога на прибыль организаций.

В соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организации», статьей 246 «Налогоплательщики» налогоплательщиками налога на прибыль являются:

1. Российские организации;
2. Иностранные организации , осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Под постоянным представительством иностранного юридического лица для целей налогообложения понимаются филиал, бюро, контора, агентство, любое другое место осуществления деятельности, связанное с разведкой или разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, оказанием услуг, проведением других работ, а также организации и граждане, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Российской Федерации.

Статья 246, подпункт 2 главы 25 НК РФ определяет организации, не являющиеся плательщиками налога.

Не являются налогоплательщиками:

1. Российские организации, пришедшие на уплату упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход, либо единого сельскохозяйственного налога, а так же организации, получающие доходы от деятельности в сфере игорного бизнеса;
2. иностранные организации – организаторы олимпийских и паралимпийских игр в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением игр до 2017 года

 То есть, не являются так же плательщиками налога предприятия любых организационно - правовых форм по прибыли от реализации произведенной ими сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной на данных предприятиях собственной сельскохозяйственной продукции, за исключением сельскохозяйственных предприятий индустриального типа, определяемых по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации.

Исходя из НК РФ, объект налогообложения является обстоятельством, порождающим обязанность налогоплательщика уплатить налог, при этом каждый налог должен иметь самостоятельный и прямо названный в соответствующей главе объект налогообложения (Таблица 1).

Таблица 1 – Объект налогообложения в зависимости от статуса организации.

|  |  |
| --- | --- |
| Статус организации в соответствии с положениями Налогового кодекса |  Порядок определения прибыли |
| Российские организации | полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ. |
| Продолжение таблицы 1 |  |
| Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства  | доход, уменьшенный на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, определяемых главой 25 НК РФ. |
| Иные иностранные организации | доход, полученный от источников в Российской Федерации, в соответствии с положениями ст. 309 НК РФ. |

 Чтобы исчислить налог, недостаточно просто определить объект налогообложения, для этого необходимо знать его стоимостную (количественную или физическую) характеристику, то есть налоговую базу.

Таким образом, налоговая база в отличие от объекта налогообложения не порождает обязанности налогоплательщика уплатить налог, она необходима только для исчисления и уплаты в бюджет конкретных сумм налога.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в пункте 1 статьи 284 НК, определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик ведет раздельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с настоящей главой предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка (Приложение Б).

Доходы и расходы налогоплательщика в целях настоящей главы учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), учитываются, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, исходя из цены сделки с учетом положений статьи 40 НК РФ.

Внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений статьи 40 НК, если иное не предусмотрено статьёй 25 НК РФ.

Для целей статьи 40 НК рыночные цены определяются в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен, установленному абзацем 2 пункта 3, а также пунктами 4 - 11 статьи 40 НК, на момент реализации или совершения внереализационных операций (без включения в них налога на добавленную стоимость, акциза). При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток - отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с НК, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном настоящей главой, в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, принимаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных статьей 283 НК.

Таким образом из Приложения В ясно, что при исчислении налоговой базы учитываются доходы и расходы согласно их классификации (Приложение В), при этом не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Налогоплательщики, являющиеся организациями игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности.

Расходы организаций, занимающихся игорным бизнесом, в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Аналогичный порядок распространяется на организации, перешедшие на уплату налога на вмененный доход, а также на организации, получающие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности. Налогоплательщики, применяющие в соответствии с НК специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Особенности определения налоговой базы устанавливаются с учетом положений статей 290 - 299 НК. Если источником дохода налогоплательщика является иностранная организация, сумма налога в отношении полученных дивидендов определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и ставки, предусмотренной подпунктом 2 пункта 3 статьи 284 НК. При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации, не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии главой 25 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

Законом № 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации " введен еще ряд поправок в главу 25 НК РФ, которые вступили в силу с 1 января 2009 года. Изменена ставка налога на прибыль, установлены новые правила учета материальных и прочих расходов.

Одно из самых важных для налогоплательщиков изменений внесено в статью 284 НК РФ. Общая ставка налога на прибыль с 1 января 2009 года снижена с 24 до 20%. Причем согласно уточнениям, внесенным Федеральным законом от 30.12.2008 № 305-ФЗ, с 2009 года в федеральный бюджет налог следует уплачивать по ставке 2%, а в региональный — по ставке 18% . Кроме того, сохранилось право органов власти субъектов Российской Федерации снижать еще на 4% ставку налога на прибыль, подлежащего зачислению в региональный бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков.

Организациям, распределяющим налог на прибыль между обособленными подразделениями, необходимо учесть изменение, внесенное Законом № 224-ФЗ в пункт 2 статьи 288 НК РФ. Оно касается только налогоплательщиков, которые перешли на начисление амортизации нелинейным методом и сгруппировали все объекты амортизируемого имущества по отдельным амортизационным группам (подгруппам). При распределении между обособленными подразделениями авансовых платежей и сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в региональный бюджет, такие организации вправе определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным бухгалтерского учета [14]. Налогоплательщики не вправе амортизировать в налоговом учете основные средства, выявленные в результате инвентаризации, проведенной до 1 января 2009 года.

С 2009 года при ликвидации основных средств и списании нематериальных активов, амортизация по которым начислялась нелинейным методом, налогоплательщик не может учесть в составе внереализационных расходов сумму недоначисленной амортизации по этим объектам

 Налоговый период и отчетный период определены в статьей 285 НК РФ.

Налоговый периодом для всех категорий налогоплательщиков является

календарный год. Отчётным периодом признается первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные, авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли – месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Таким образом, при определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия для целей налогообложения, учитывается разница между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества, увеличенной на индекс инфляции, исчисленный в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации.

# 1.4 Сравнительная характеристика налогообложения прибыли за рубежом и в России.

Во многих зарубежных странах установлен льготный режим налогообложения малого бизнеса (Таблица 2). Например, в США налог на прибыль корпораций устанавливается по прогрессивной шкале. При максимальной ставке федерального налога 34% корпорации при доходе 50 тыс. долл. уплачивает всего лишь 15%, за последующие 25 тыс. долл. - 25%. В Великобритании при ставке налога 33% малые предприятия уплачивают налог на прибыль в размере 25%. Во Франции малые предприятия освобождаются от налога на добавленную стоимость. В ФРГ малый бизнес освобождён от промыслового налога. В Бразилии малые предприятия освобождены от НДС, налога на услуги, налога на финансовые операции. В Чили установлен специальный налоговый режим для малых предприятий (налог на прибыль корпораций - 15%, подоходный налог с физических лиц - от 5 до 45%). В России же основная налоговая ставка составляет 20%, при этом существуют ставки, применяемые к налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств – 15%, 9% и 0%.

Таблица 2 – Ставки налога на прибыль в зарубежных странах [9].

|  |  |
| --- | --- |
| Страна | На 1 января 2009г |
| Австралия | 36 |
| Австрия | 34.0 |
| Бельгия | 40,2 |
| Канада | 44,6 |
| Чехия | 39 |
| Дания | 34.0 |
| Финляндия | 28.0 |
| Франция | 36,7 |
| Германия | 58,5/46,1 |
| Продолжение таблицы 2 |
| Греция | 35 |
| Исландия  | 33 |
| Ирландия | 38 |
| Италия | 53,2 |
| Япония | 51,6 |
| Люксембург | 40,3 |
| Мексика | 34 |
| Голландия | 35 |
| Новая Зеландия | 33.0 |
| Норвегия  | 28 |
| Португалия | 39,6 |
| Испания | 35 |
| Швеция | 28 |
| Швейцария | 28,5 |
| Турция | 44 |
| Великобритания | 33 |
| Россия | 20 |
| США | 40 |
| В среднем | 37.7 |

Из таблицы видно, общая ставка налога на прибыль в России 20%, на 17,7% меньше средней ставки в мире.

Приведенный список стран использует три основных подхода обложения прибыли. Первый подход - это обложение прибыли от всех видов экономической деятельности вне зависимости от источника или назначения прибыли. Второй подход - применение правила «назначения прибыли», освобождающего от налога прибыль от экономической деятельности, которая используется для общественно-полезных целей. Третий подход акцентируется на источнике дохода, дающий освобождение только тогда, когда результат деятельности «связан» с общественно-полезными целями организации [9].

Практика создания налогообложения, зависимого от соответствующего вида деятельности:

- США предоставляют освобождение от налогов на прибыль от экономической деятельности, которые связаны с общественно-полезными целями НКО, но облагают всю прибыль, полученную от экономической деятельности, которая не так связана с ними.

- Германия требует: 1) чтобы экономическая деятельность была направлена на достижение общественно-полезных целей организации; и 2) чтобы экономическая деятельность была необходима для достижения этих целей. Иначе не разрешается освобождение от налогов.

- Венгрия придерживается все еще другого подхода, предоставляя перечень видов деятельности (с положением о «неоднородности организаций»), которые освобождены от налогообложения. Доход от других видов деятельности облагается налогом до тех пор, пока он меньше чем 100 000 венгерских форинтов или 10% валовой прибыли организации [17].

Средний налог на прибыль организаций (корпоративного налога) в мире на 1 января 2009 года составил 26.80%, а средний налог на добавленную стоимость (НДС) - 15.63%. При этом в общемировых рамках наблюдается тенденция к постепенному снижению налога на прибыль и росту косвенных налогов, в частности НДС.

На начало 2009 года наибольший налог на прибыль организаций был в Кувейте и Объединенных Арабских Эмиратах, где он составлял 55%. Среди стран, входящих в Европейский Союз, максимальная ставка налога была зафиксирована в Германии - 38.36%. В Азиатско-тихоокеанском регионе самым большим он был в Японии (40.69%), а в Латинской Америке лидером по этому показателю стала Аргентина (35%) [23, 116].

 Россия в этом рейтинговом списке занимает 70-е место с размером ставки 20%. В большинстве стран налог на прибыль за последние пять лет снизился, в среднем по миру это снижение составило 3.9%, до 26.80%, что позволяет говорить об общемировой тенденции. Снижение корпоративного налога позволяет государству повысить свою инвестиционную привлекательность, а приток инвестиций даёт рост рабочих мест и развитие инфраструктуры. При этом возникает необходимость компенсировать снижение налоговых поступлений, для чего правительства чаще всего прибегает к повышению налога на добавленную стоимость. В России с 1 января 2009 года ставка налога на прибыль организации так же была снижена на 4%. Хотя предшествующие пять лет налог не менялся.

Среди распространенных налоговых льгот в - уменьшение ставок налога на прибыль для среднего и мелкого предпринимательства. Специфика указанной льготы в том, что она редко открыто объявляется налоговой льготой'. Обычно пониженные ставки налога на прибыль вводятся в виде самостоятельного направления налоговой политики, что отчасти служит обходным маневром против политики уменьшения налоговых льгот. В США, например, на федеральном уровне, наряду с высшей ставкой корпорационного налога (ныне 35%), для средних и мелких корпораций используются две более низкие ставки - 15 и 25%. В Англии выделяется специальная пониженная ставка корпорационного налога на мелкое предпринимательство в 25%. Пониженные ставки налога на прибыль для мелкого и отчасти среднего предпринимательства используются и во многих других развитых странах [25].

Таким образом, исторический опыт России, опыт зарубежных стран показывает, что малому бизнесу, его развитию и укреплению государство должно уделять особое внимание. В этом залог успешного перехода к рыночным отношениям, создания фундамента экономического роста и повышения уровня жизни населения.

2 МЕХАНИЗМ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ.

#  2.1 Характеристика исследуемого предприятия как субъекта налогообложения.

Информационной базой данной работы выступает предприятие ЗАО "Научприбор". Завод был создан в 1972 году для производства приборов, проводящих анализ различных веществ в научных центрах и производственных лабораториях. В приборах остро нуждались экологические службы, металлургическое производство, криминалистика, научные институты. За время работы ЗАО "Научприбор" было выпущено около 3000 различных приборов. Среди освоенной заводом продукции: масс-спектрометры (химические, изотопные, электронные), спектрометры для рентгенофлуоресцентного анализа, оборудование для высокоэффективной жидкостной и препаративной хроматографии, аппараты детоксикации крови (“искусственная печень”), рентгенодиагностическое медицинское оборудование, системы рентгеновского досмотрового контроля для режимных объектов и др.

В настоящее время в объединении выпускаются только два прибора для анализа веществ: Милихром-5 и СРМ-25, а также медицинский рентгеновский аппарат МЦРУ - Сибирь.

За 35 лет работы предприятие вошло в число лидеров среди российских производителей различного аналитического, диагностического, лабораторного оборудования. Его продукция широко известна в России, странах ближнего и ряде стран дальнего зарубежья.

 Несколько тысяч различных приборов, выпущенных предприятием, хорошо зарекомендовали себя во многих отраслях науки, промышленности, народного хозяйства.

У ЗАО «Научприбор» наблюдается большое количество потребителей, производимой заводом продукции.

Главной целью ЗАО «Научприбор» является деятельность на потребительском рынке в качестве стабильного и надежного поставщика продукции и услуг.

Задачи, для выполнения поставленной цели, предприятие определяет следующие:

1. Выпуск продукции и услуг гарантированного качества.
2. Стимулирование персонала всех уровней за качественную работу.
3. Обеспечение соответствия продукции обязательным требованиям.
4. Обеспечение производства продукции необходимыми ресурсами.
5. Повышение результативности системы менеджмента качества.

 На предприятии разработана политика в области качества, поэтапная реализация которой позволяет предприятию сертифицировать приборную продукцию в соответствии с международными стандартами.

Главным условием для создания финансового положения предприятия является экономическая политика, проводимая предприятием. Финансовый план стал неотъемлемой частью работы предприятия. Постоянно ведутся работы по снижению затрат в средней стоимости продукции. Разрабатываются и внедряются новые положения по улучшению мотивации труда.

Для того чтобы получить общее представление о результатах деятельности предприятия необходимо проанализировать основные показатели финансово-хозяйственной деятельности за период с 2007-2009 гг. (Таблица 3).

Таблица 3 – Показатели финансового состояния ЗАО «Научприбор» тыс. руб.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Годы |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| Среднемесячная выручка, тыс. руб | 12158 | 10002 | 6421 |
| Коэффициент задолженности фискальной системе | 0,2 | 0,4 | 0,6 |

Среднемесячная выручка вычисляется по валовой выручке, включающей выручку от реализации за отчетный период (по оплате), НДС, акцизы и другие обязательные платежи (приложение Г). Среднемесячная выручка в 2007году составила 12158 тыс. руб., а в 2009 году составила 6421 тыс.руб. объем доходов организации уменьшился на 5737 тыс. руб. Это связано со значительным сокращением объемов выпускаемой продукции. Коэффициент задолженности фискальной системе составил 0,6. У данного показателя наблюдается тенденция к увеличению.

 Так же, анализируя показатели финансово состояния ЗАО «Научприбор» (таблица 5) можно отметить, что у предприятия имеется только 14% в 2009 году собственных оборотных средств, необходимых для его текущей деятельности. Коэффици­ент обеспе­ченности соб­ственными источниками финансирования снизился на половину, то есть на предприятии 15% в 2009 году оборотных ак­тивов финансируется за счет собственных источников. Так же коэффициент финансовой устойчивости предприятия находиться на минимальной границе. Это говорит о том, что только 25% актива финансируется из устойчивых источников. Относительно показателей деловой активности предприятия можно сделать вывод, что стал медленнее совершаться полный цикл производства и обращения, приносящий прибыль (общая оборачиваемость капитала уменьшилась на 1,5 по сравнению с 2007 годом). Отрицательные тенденции наблюдаются и по таким показателям, как коэффициент оборачи­ваемости оборотных (мобильных) средств, коэффициент отдачи собственного капитала, коэффициент оборачиваемости средств в расчётах, коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности. Показатели рентабельности предприятия так же находятся на низком уровне.

#  2.2 Формирование и учет налогооблагаемых показателей ЗАО «Научприбор».

Для анализа показателей финансовых результатов в ЗАО «Научприбор»и оценки их изменений за период с 2008 г. по 2009 г. составим следующую таблицу (Таблица 4). Информационной основой для проведения такого анализа являются данные отчета о прибылях и убытках

(Приложение Г).

Анализируя показатели финансовых результатов в ЗАО «Научприбор» за период с 2008 г. по 2009 г., можно сделать вывод о том, что валовая прибыль организации за исследуемый период уменьшилась на 87%. Уменьшение данного показателя произошло в основном за счет снижения выручки от реализации продукции в 2008 г. по сравнению с 2009 г. на 35,8%.

 Таблица 4– Показатели финансовых результатов в ЗАО «Научприбор», тыс. руб.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | Темп роста, % |
| 2008 | 2009 |  |
| 1. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 120023 | 77049 | 64,2 |
| 2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 118184 | 76809 | 65 |
| 3. Валовая прибыль | 1839 | 240 | 13 |
| 3. Коммерческие расходы | 1086 | 225 | 21 |
| 4. Управленческие расходы | - | - | - |
| 5. Прибыль от продаж | 753 | 15 | 2 |
| 6. Проценты к получению | - | - | - |
| 7. Проценты к уплате | 1177 | 1466 | 124 |
| 8. Доходы от участия в других организациях | - | - | - |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения | 39 | 169 | 433 |
| 13. Текущий налог на прибыль | 297 | 28 | 9,5 |
| 14.Чистая прибыль | 258 | 141 | 55 |
| 15. Рентабельность продукции, % | 0,2 | 0,18 |  |

За исследуемый период на предприятии прибыль от продаж уменьшилась в 63 раза, что связано, прежде всего, с уменьшением выпускаемой продукции.

Уменьшение на предприятия чистой прибыли почти в 2 раза свидетельствует об отсутствия источника пополнения оборотных средств.

К отрицательному моменту необходимо отнести уменьшение рентабельности продукции с 0,2% в 2008 г. до 0,18% в 2009 г.

Основным инструментом для оценки деятельности хозяйствующего субъекта является финансовый анализ, с помощью которого можно объективно оценить внутренние и внешние отношения анализируемого объекта, охарактеризовать его платежеспособность, эффективность и доходность деятельности, перспективы развития, а по результатам оценки принять обоснованные решения.

Финансовое состояние хозяйствующих субъектов анализируется по данным бухгалтерской отчетности с расчетов ряда коэффициентов.

На основе сравнения этих коэффициентов можно узнать, насколько исследуемое предприятие в данной отрасли платежеспособно, рентабельно, прибыльно и насколько оно активно на рынке по отношению к своим конкурентам.

Из таблицы 5 следует, что совместный анализ финансовых показателей ЗАО «Научприбор» свидетельствует о том, что финансовое состояние данного предприятия за период с 2007 г. по 2009 г. находится на низком уровне.

Таблица 5 – Показатели финансового состояния ЗАО «Научприбор».

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | Рекомендуемоезначение |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| **Показатели ликвидности** |
| Текущая ликвидность | 1,5 | 1,4 | 1,2 | 1-2 |
| Абсолютная ликвидность | 0,2 | 0,06 | 0,01 | 0,1-0,7 |
| Промежуточная ликвидность | 0,5 | 0,3 | 0,35 | 0,8-1 |
| Маневренность функционального капитала | 1,6 | 2,4 | 4,5 | Чем меньше, тем лучше |
| Доля оборотных средств в активах | 0,8 | 0,86 | 0,88 | >0,5 |
| Обеспеченность собственными оборотными средствами | 0,3 | 0,3 | 0,14 | 0,1, но чем больше, тем лучше |
| **Показатели финансовой устойчивости** |
| Коэффициент капитализации | 1,2 | 1,6 | 3 | Не выше 1,5 |
| Обеспеченность собственными источниками финансирования | 0,3 | 0,3 | 0,15 | Больше или равно 0,5 |
| Коэффициент финансовой независимости | 0,5 | 0,4 | 0,25 | 0,4-0,6 |
| Коэффициент финансирования | 0,85 | 0,6 | 0,33 | 0,7-1,5 |
| Коэффициент финансовой устойчивости | 0,46 | 0,4 | 0,25 |  Больше или равно 0,6 |
| **Показатели деловой активности** |
| Общая оборачиваемость капитала | 2,5 | 1,8 | 1 |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Оборачиваемость оборотных средств | 3 | 2 | 1,13 |  |
| Отдача собственного капитала | 5,4 | 13,6 | 8,7 |  |
| Оборачиваемость материальных активов | 52 | 103 | 219 |  |
| Оборачиваемость средств в расчетах | 25 | 19 | 57 |  |
| Оборачиваемость кредиторской задолженности | 53 | 4 | 2 |  |
| **Показатели рентабельности предприятия** |
| Рентабельность продаж | 1,5 | 0,6 | 0,02 |  |
| Чистая рентабельность | 0,6 | 0,2 | 11,8 |  |
| Экономическая рентабельность | 1,7 | 0,4 | 0,18 |  |
| Рентабельность собственного капитала | 3,6 | 1 | 0,7 |  |
| Рентабельность инвестиций | 3,6 | 1 | 0,7 |  |
| Затраты отдачи | 1,5 | 0,3 | 0,009 |  |

 Таким образом, по итогам финансово-хозяйственной деятельности за рассмотренный период у ЗАО «Научприбор» почти все показатели имеют отрицательную динамику. Снижение коэффициента абсолютной ликвидности говорит о том, что только 1% в 2009 году своей текущей краткосрочной задолженности предприятие может погасить в ближайшее время за счет денежных средств и приравненных к ним финансовых вложений. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами на данном предприятии на протяжении анализируемого периода снижается. Это отрицательная тенденция.

Целями бухгалтерского и налогового учета являются (Приложение Д):

- формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций;

- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов.

 Так же в Приказе ЗАО «Научприбор» «Об учетной политике

бухгалтерского и налогового учёта» определены основные ориентиры,

порядок ведения хозяйственной деятельности предприятия, порядок

формирования расходов и так далее.

Основой налогообложения прибыли коммерческих организаций (кроме кредитных, страховых организаций и бюджетных учреждений) является методика формирования финансового результата в системе бухгалтерского учета.

Прибыль, выявленная в отчетном году, но относящаяся к операциям прошлых лет, включается в финансовые результаты отчетного года. Если в отчетном периоде организацией получены доходы, относящиеся к последующим отчетным периодам, то в бухгалтерском учете они отражаются на отдельном синтетическом счете 98 «Доходы будущих периодов», а в бухгалтерской отчетности (бухгалтерском балансе) показываются отдельной статьей. Такие доходы будут отнесены на финансовые результаты деятельности коммерческой организации при наступлении того отчетного периода, к которому они относятся.

Счет 99 «Прибыли и убытки» используется для учета финансового результата в отчетном периоде и обеспечения формирования данных для составления отчета о прибылях и убытках (форма № 2), а счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — для учета результата прошлых лет в бухгалтерском балансе (форма № 1) и в отчете об изменениях капитала (форма № 3).

Конечный финансовый результат отчетного года (чистая прибыль или чистый убыток) исчисляется суммированием финансового результата от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов, чрезвычайных доходов и расходов, уменьшенных на сумму начисленных платежей в бюджет по налогу на прибыль.

Для отражения финансового результата (прибыли) от обычной деятельности в бухгалтерском учете дебетуется счет 90 «Продажи» и кредитуется счет 99 «Прибыли и убытки».

Прочими доходами и расходами являются операционные и внереализационные. Операционные представляют собой не связанные с обычными видами деятельности и не предусмотренные уставом организации доходы и расходы, возникающие в хозяйственной деятельности. К ним могут относиться полученные и понесенные доходы и расходы, в том числе от участия в совместной деятельности, по договору простого товарищества, от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров.

Внереализационными доходами и расходами считаются такие, которые не являются для данной организации постоянными. Ими могут быть штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, поступления в возмещение причиненных организации убытков, прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, курсовые разницы, суммы дооценки активов. Расходами, относящимися к внереализационным, считаются штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещение причиненных организацией убытков, убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания. К внереализационным расходам также относятся курсовые разницы, суммы уценки активов, перечисления средств для благотворительных целей, на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и прочие внереализационные расходы.

Операционные и внереализационные доходы и расходы учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а финансовый результат по ним (прибыль) списывается бухгалтерской записью: кредит счета 99 «Прибыли и убытки» и дебет 91 «Прочие доходы и расходы».

Чрезвычайные доходы и расходы возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и др.) и представляют потери, расходы и поступления по ним. Поступлениями являются страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов и др. При возникновении потерь и убытков по таким обстоятельствам дебетуется счет 99 «Прибыли и убытки», а по поступлениям дебетуются счета имущества и кредитуется счет 99.

В течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются также начисленные платежи налога на прибыль, платежи по перерасчетам из фактической прибыли по данному налогу, а также суммы причитающихся налоговых санкций. Эти начисления отражаются на счетах записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Эта запись производится на основании данных налоговых деклараций, где организация производит расчет налога на прибыль за отчетный период и которые представляет она налоговому органу. Кредиторская задолженность по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» показывает обязательство организации перед бюджетом по налогу на прибыль отчетного периода по данным налоговой декларации, поскольку его исполнение приведет к оттоку ресурсов, способных принести экономические выгоды организации, и измерение которого может быть осуществлено с достаточной степенью точности.

В Приказе ЗАО «Научприбор» «Об учетной политике бухгалтерского и налогового учёта» определено:

Учет материальных затрат на складах вести в количественно-суммовом выражении.

Материально-производственные запасы учитывать по учетным ценам (цена приобретения).

Транспортно-заготовительные и прочие расходы учитывать на счете 16. Материально-производственные запасы списывать в производство по себестоимости каждой единицы:

- по учетным ценам (цена приобретения);

- затраты по счету 16 (транспортно-заготовительные и прочие расходы) списывать пропорционально стоимости (учетным ценам) списанных в производство материальных ценностей.

При продаже товароматериальных запасов стоимость проданных товаров оценивать по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) с учетом затрат на приобретение, хранение и реализацию данных товаров (ст. 268, 320 НК).

Расходы на производство и реализацию, осуществляемые в течении отчетного периода подразделяются на: .

1) прямые;

2) косвенные.

К прямым расходам в бухгалтерском и налоговом учете относятся:

- стоимость сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- стоимость комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, наладке;

- расходы на оплату труда основных производственных рабочих;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам непосредственно используемые при производстве товаров, работ, услуг.

Распределение прямых расходов между готовой продукцией на складе и реализованной (отгруженной) продукцией производить пропорционально объемам готовой продукции на складе и реализованной продукции в оптовых ценах.

К косвенным расходам в бухгалтерском и налоговом учете относятся все другие суммы расходов, в т.ч. общепроизводственного, общехозяйственного назначения, коммерческие расходы, а также амортизация по зданиям, сооружениям, хозинвентарю.

Вести учет затрат на производство позаказным методом.

- списание материальных затрат производить по изделиям на заказы по лимитно-заборным картам, выписанным на основании установленных норм;

- затраты общепроизводственного назначения собирать на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы»;

- затраты общехозяйственного назначения собирать на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы»;

- в конце отчетного периода затраты по счетам 25, 26 списывать в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет «Себестоимость продаж»).

Незавершенное производство определять методом инвентаризации и оценивать по прямым затратам.

 Учет готовой продукции осуществлять на счете 43 «Готовая продукция» по прямым затратам.

Коммерческие расходы списывать полностью в себестоимость продаж.

Резервные фонды, резервы по сомнительным долгам и резервы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание не создавать фактические расходы, включать в затраты того отчетного периода в котором они были осуществлены.

Суммы транспортного налога (авансовых платежей по налогу) включать в состав расходов по обычным видам деятельности.

Затраты на продукцию, реализуемую на экспорт, определяются расчетным путем: по технически обоснованным нормам и нормативам с учетом.

Списывать расходы будущих периодов равномерно в течении периода к которому они относятся.

### Пoрядoк фoрмирoвaния нaлoгoвoй бaзы и нaлoгoвoгo вычетa пo налогу на прибыль детaльнo oпределяется Учетнoй пoлитикoй для целей нaлoгooблoжения.

 2.3 Порядок исчисления налога на прибыль.

Фактические результаты деятельности ЗАО «Научприбор»в первом квартале 2009г. отражены в таблице 3. Все цифры получены путем расчетов, показанных в этой таблице.

Первый этап, расчет налогооблагаемой прибыли, выполнен, и вторым этапом определения налога на прибыль является нахождение суммы прибыли, облагаемой по основной ставке. Сумма налога на прибыль рассчитывается по следующей формуле (1):

 (1)

где НБ – налоговая база (прибыль = доходы от реализации-расходы от реализации + внереализационные доходы - внереализационные расходы-убытки),

Таблица 6 - Результаты деятельности ЗАО «Научприбор» в первом квартале 2009 года.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели хозяйственной деятельности предприятия | Сумма, руб. |
| **Доходы от реализации – всего****в том числе:** | 81210264 |
| *Выручка от реализации – всего**в том числе:* | 78915942 |
| * Выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства
 | 77048967 |
| * Выручка от реализации ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг
 | 0 |
| * Выручка от реализации предприятия как имущественного комплекса
 | 0 |
| * Выручка от реализации по операциям – всего, включая:
 | 2294322 |
| - *Выручка от реализации амортизируемого имущества* | 2294322 |
| *- Выручка от реализации права требования долга как реализация финансовых услуг* | 0 |
| *- Выручка от реализации права требования долга до наступления срока платежа (п.1 ст.279 НК), после наступления срока платежа (п.2 ст.279 НК)* | 0 |
| *- Выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы* | 0 |
| *- Доходы учредителя доверительного управления, полученные в рамках договора доверительного управления имуществом**(п.3 ст. 276 НК)* | 0 |
| *- Цена реализации права на земельный участок* | 0 |
| *Внереализационные доходы* | 0 |
| **Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации**: | 79888475 |
|  *- Прямые расходы, относящиеся к реализационным товарам, работам, услугам*  | 37430214 |
| *- Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализационным товарам* | 0 |
| *Косвенные расходы - всего в том числе:* | 42454952 |
| -суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением единого социального налога, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК | 759341 |
| -расходы на приобретение права на земельные участки, указанные в пунктах 1 и 2 ст. 264.1 НК, признаваемые расходами отчетного (налогового) периода - всего | 167346 |
| - из них при признании расходов:в течение срока, определенного налогоплательщиком (но не менее 5 лет) | 167346 |
| Расходы по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 | 3309 |
| **Внереализационные расходы – всего в том числе** | 1183314 |
| *- расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком* | 1183314 |
| *- расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов* | 0 |
| *- убыток от реализации права требования долга, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода* | 0 |
| Продолжение таблицы 6 |
| *- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы* | 0 |
| *- штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба* | 0 |
| *Убытки, приравниваемые к внереализационным расходам -всего* | 0 |
| *- в том числе: убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде* | 0 |
| *- суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва* | 0 |
| Убытки | 0 |

Данные таблицы составляются на основании отчета о прибылях и убытках (Приложение Г) и журналу-ордеру № 15 (Приложение Е).

Согласно таблице находим налогооблагаемую прибыль (убыток):

П = 81210264 + 0 – 79888475 - 1183314 + 0 = 138475 (стр. 010 + стр. 020 – стр.030 – стр.049 + стр.050 налоговой декларации) (Приложение Ж). Это и является налоговой базой.

 Далее начисляем налог на прибыль организации. Ставка налога на прибыль равна 20%, в том числе в федеральный бюджет 2% и в бюджет субъекта РФ 18%.

Н = (138475)х20% = 27696 руб. (Приложение Г, стр.150)

При этом начислено в федеральный бюджет : 138475х2:100=2770руб;

в бюджет субъекта РФ: 138475х18:100=24926 руб.

#

# 2.4 Содержание и порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль.

Приказом от 5 мая 2008г № 54н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядка ее заполнения» Минфин России утвердил новую декларацию по налогу на прибыль и Порядок ее заполнения. Отчитаться по новой форме компании должны уже за первое полугодие 2008 года.

 Обратимся к Листу 02 декларации и порядку его заполнения (приложение И).

Лист 02 заполняется по строке 010, отражая доходы от реализации, при этом соответствуя строке 040 приложения №1 к листу 02 – 81210264руб, по строке 020, соответствующей строке 100 приложения №2 к листу 02 – внреализационные доходы – 0 руб. Строка 030 (стр. 130 приложения №2 к листу 02 расходы уменьшающие суммы доходов от реализации – 81183314 руб. Внереализационные расходы (стр.200 +стр.300 прил. №2 к листу 02).

Прибыль итого (или убыток) как сумма стр.010, 020, 030, 040, 050 отражается по строке 060 – 138475руб. Ставка налога отражается по строкам 140, 150 и 160. Для ЗАО «Научприбор» налоговая ставка всего составляет 20% с 2009 года.

 В подразделе 1.1 Раздела 1 указываются суммы авансовых платежей и налога, подлежащих уплате в бюджеты всех уровней по итогам отчетных (налогового) периодов. Строки 210, 220 и 230 листа 02 заполняются с учетом сумм авансовых платежей, доначисленных (уменьшенных) при камеральной налоговой проверке декларации за предыдущий отчетный период при условии, что результаты проверки учтены налогоплательщиком в текущей декларации. В нашем случае стр. 210 - 0 руб.. 220 – 0 руб. и 230 – 0руб.

В приложение №1 к листу 02 отражаются показатели прибыли. по сроке 010 отражается выручка от реализации. В декларации ЗАО «Научприбор» 78915942 руб. По строке 040 отражается итог доходов от реализации (стр.010 + стр.020 +стр.023+стр.030) – 81210264 руб.

По строке 100 отражаются внереализационные доходы – 0 руб.

В приложение №2 к Листу 02 по строке 010 отражаются прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам – 37430214 руб. и прямые расходы налогоплательщиков по строке 020 – 0 руб. По строке 130 отражается итого признанных расходов ( суммы строк 010, 020, 040, 059-120) – 79888475 руб. По строке 131 сумма начисленной амортизации – 1419456 руб.

По строке 200 отражаются внереализационные расходы – всего 1183314 руб.

Перейдем к приложению №3 листа 02. По строке 010 отражается количество объектов реализации амортизируемого имущества – всего 28. Выручка от реализации амортизируемого имущества отражается по строке 030 и составляет 2294322 руб.

В состав Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций обязательно включаются: Титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 Раздела 1, Лист 02, Приложения № 1 и № 2 к Листу 02.

Подразделы 1.2 и 1.3 Раздела 1, Приложения №3, №4 и №5 к Листу 02, а также Листы 03, 04, 05, 06, 07 включаются в состав Налоговой декларации и представляются в налоговый орган, только если налогоплательщик имеет доходы, расходы, убытки, или средства, подлежащие отражению в указанных подразделах, листах и приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом, или в его состав входят обособленные подразделения.

Приложение №4 к Листу 02 включается в состав Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций только за 1 квартал и налоговый период. Лист 06 заполняется только негосударственными пенсионными фондами. Лист 07 заполняется организациями при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в пунктах 1 и 2 статьи 251 НК, при составлении Декларации по налогу на прибыль организации только за налоговый период.

Налогоплательщики представляют Декларации за отчетный период не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (пункт 3 статьи 289 НК).

Декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками, в том числе уплачивающими авансовые платежи ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли, не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 4 статьи 289 НК).

Таким образом, Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций нового образца является более детализованной и имеет усовершенствованную форму заполнения.

 Так же, общими для всех налогоплательщиков являются лишь Титульный лист и Раздел 1. Остальные листы и приложения являются специальными. Они заполняются, если налогоплательщик имеет доходы, расходы, иные средства, подлежащие отражению в конкретных листах и приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом, применяет специальный налоговый режим, установленный главой 26.4 НК РФ или в его состав входят обособленные подразделения.

ЗАО «Научприбор» заполняет данный документ в соответствии с нормативными документами, регулирующими составление Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

# 3 ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В РОССИИ.

# 3.1.Изменения налогового законодательства по налогу на прибыль организаций.

В соответствии с пунктом 1 статьи 269 НК РФ расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце - для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях.

Абзацем 4 пункта 1 статьи 269 НК установлено, что при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 % - по долговым обязательствам в иностранной валюте [6].

С 1 сентября 2008 г. до 31 декабря 2009 г. действие абзаца 4 пункта 1 статьи 269 Кодекса приостановлено на основании пункта 22 статьи 2 Федерального закона от 26.11.2008 №224-ФЗ.

Статьей 8 Федерального закона от 26.11.2008 №224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» установлено, что в период приостановления действия абзаца 4 пункта 1 статьи 269 НК при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,5 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 22 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Из сопоставления норм статьи 269 Кодекса и статьи 8 Федерального закона от 26.11.2008 №224-ФЗ полагаем, что указанный порядок применяется и в случае наличия долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на единый сельскохозяйственный налог, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, статьей 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 №110-ФЗ на 2008г. была установлена налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в размере 0 процентов.

С 1 января 2009г. согласно Федеральному закону от 22.07.2008 №158-ФЗ, налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для вышеуказанных категорий налогоплательщиков устанавливается в следующих размерах:

* в 2004 - 2012 гг. - 0 процентов;
* в 2013 - 2015 гг. - 18 процентов;
* начиная с 2016 г. - в соответствии с пунктом 1 статьи 284 НК

(в полном размере).

Налогоплательщикам, исчислявшим авансовые платежи налога на прибыль организаций по итогам отчетных периодов (первый квартал, полугодие, девять месяцев) с уплатой в течение отчетных периодов ежемесячных авансовых платежей, предоставлено право изменить порядок исчисления авансовых платежей, подлежащих уплате за четвертый квартал 2008г. (по срокам 28.11.2008 и 28.12.2008) на основании статьи 3 Федерального закона от 26.11.2008 №224-ФЗ.

При представлении налогоплательщиком уведомления об изменении им порядка исчисления авансовых платежей и налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за одиннадцать месяцев 2008 г. налоговым органом должно быть снято начисление ежемесячного авансового платежа по сроку уплаты 29 декабря 2008г., указанное в подразделе 1.2 разд. I налоговой декларации за девять месяцев 2008г. Начисленные ранее ежемесячные авансовые платежи по сроку уплаты 28 октября и 28 ноября 2008г. засчитываются при расчете ежемесячного авансового платежа исходя из фактически полученной прибыли за одиннадцать месяцев 2008г. и отражаются по строкам 210 - 230 листа 02 налоговой декларации.

Установленный Федеральным законом №224-ФЗ особый порядок исчисления авансовых платежей по налогу на прибыль организаций распространяется только на период IV квартала 2008 г. и не изменяет общего, установленного статьей 286 Кодекса, порядка исчисления авансовых платежей, подлежащих внесению в бюджет в I квартале 2009г. Ежемесячные авансовые платежи I квартала 2009г. формируются в суммах, подлежащих уплате в бюджет в IV квартале 2008г., без учета факта использования налогоплательщиками права на применение особого порядка.

При этом налогоплательщик, исчислявший в IV квартале 2008г. авансовые платежи в соответствии с Федеральным законом №224-ФЗ, в общеустановленном порядке может принять решение о применении с 2009г. системы расчетов с бюджетом по налогу на прибыль организаций с уплатой ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли в порядке, предусмотренном статьей 286 Кодекса.

В этом случае налогоплательщик согласно пункту 2 статьи 286 Кодекса должен уведомить налоговый орган о своем решении в срок не позднее 31 декабря 2008г.

В случае непредставления до 31 декабря 2008г. уведомления о переходе с 1 января 2009 г. на систему расчетов с бюджетом по налогу на прибыль ежемесячно исходя из фактической прибыли он считается принявшим решение не менять на 2009г. используемую с начала 2008г. систему исчисления авансовых платежей налога на прибыль с уплатой в течение отчетных периодов ежемесячных авансовых платежей.

 Итак, решение о применении данного права на изменение порядка исчисления авансовых платежей по налогу на прибыль должно быть отражено в учетной политике организации. При этом налогоплательщики обязаны уведомить об этом налоговый орган по месту своего учета не позднее срока, установленного для уплаты соответствующего авансового платежа.

# 3.2 Прогнозирование налога на прибыль организаций.

Налоговое прогнозирование представляет собой процесс обоснования величины налоговых обязательств с целью определения реальных доходов субъектов хозяйствования, а также управления ими. Одна из задач, решаемых при помощи налогового планирования, — выбор оптимальной формы налогообложения.

Планирование финансовой деятельности предприятия тесно связано с конечными результатами производства, важнейший из которых в условиях рыночных отношений — общая прибыль или совокупный доход, что требует усиления роли финансов в достижении названных показателей. В этой связи нельзя недооценивать значение налога на прибыль. Прибыль — конечный результат деятельности предприятия. По ее величине кредиторы судят о возможностях предприятия по возврату заемных средств, инвесторы — о целесообразности инвестиций в предприятие, поставщики — о платежеспособности. Вместе с тем размер чистой прибыли неразрывно связан с налогом на прибыль, поэтому совершенно понятно желание хозяйствующих субъектов увеличить прибыль и сократить налоги.

Налоговое планирование по налогу на прибыль можно рассматривать с точки зрения краткосрочного планирования (планирование авансовых платежей по налогу на прибыль), среднесрочного (планирование на период от трех месяцев до одного года), долгосрочного (планирование от одного года до пяти лет). Однако часто долгосрочное планирование ограничивается периодом от одного года до двух лет. Это объясняется такими причинами, как сложность прогнозирования на длительный период, изменение налогового законодательства и экономической обстановки в стране. Тем не менее планирование налога на прибыль на долгосрочную перспективу позволяет спрогнозировать не только деятельность предприятия, но и налоговые платежи, а следовательно, придумать пути оптимизации налогообложения.

*Внешнее планирование*

Внешнее планирование может проводиться несколькими методами: заменой налогового субъекта, заменой вида деятельности, заменой налоговой юрисдикции.

Метод замены налогового субъекта основывается на использовании в целях налоговой оптимизации такой организационно-правовой формы ведения бизнеса, в отношении которой действует более благоприятный режим налогообложения. Так, например, включение в бизнес-схему «инвалидных» компаний — имеющих льготы как общества инвалидов или имеющих долю инвалидов в штате более определенного уровня — позволяет экономить на прямых налогах.

Метод изменения вида деятельности налогового субъекта предполагает переход на такие виды деятельности, которые облагаются налогом в меньшей степени по сравнению с теми, которые осуществлялись. Примером использования этого метода может служить превращение торговой организации в торгового агента или комиссионера, работающего по «чужому» поручению с «чужим» товаром за определенное вознаграждение, или использование договора товарного кредита — из соображений более легкого учета и меньшего налогообложения.

Метод замены налоговой юрисдикции заключается в регистрации организации на территории, предоставляющей при определенных условиях льготное налогообложение. Выбор места регистрации (территории и юрисдикции) важен при условии неоднородности территории. Когда каждый регион страны наделен полномочиями по формированию местного законодательства и на этом поле субъекты обладают некоторой свободой, каждая территория использует эту свободу по-своему. Отсюда различия в размере налоговых отчислений. Например, весьма распространен метод использования офшорных компаний.

*Внутреннее планирование*

Налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику достаточно много возможностей для снижения размера налоговых платежей, уменьшения налоговых рисков, планирования показателей по уплате налогов путем внутреннего планирования, в связи с чем можно выделить общие и специальные методы и виды анализа.

Анализ показателей, влияющих на проведение планирования на следующий год.

При планировании налога на прибыль следует дать оценку некоторым показателям, которые будут влиять на планирование налога на прибыль.

1. Анализ уплаченного налога на прибыль, штрафов и пени. Необходимо сделать следующее:

· рассмотреть суммы уплаченных налогов, выявить, все ли налоги были уплачены в данном периоде;

· проверить, производилась ли уплата штрафов и пени;

· выявить, производилась ли уплата реструктуризованных налоговых платежей;

· выявить, насколько увеличились или уменьшились показатели выручки, расходов, рентабельности;

· выяснить, проводилась ли сверка по налогам с налоговой инспекцией и выявлены ли в результате налоговой камеральной или выездной проверки случаи неуплаты налогов, начислены ли штрафы.

Данный анализ целесообразно провести, чтобы выяснить, есть ли необходимость корректировать суммы налогов с учетом данных показателей.

1. Анализ перечня увеличения (уменьшения) установленных для организации налогов в связи с изменением видов деятельности или изменением законодательства. Анализируется следующее:

· изменение ставок налога;

· изменение льгот;

· включение/исключение из налогооблагаемых видов расходов и доходов.

В качестве примера можно привести изменение законодательства в 2008 г. и уменьшение ставки по налогу на прибыль с 24 до 20 %.

Следовательно, при планировании налога на 2009, 2010 гг. в 2008 г. мы должны были соразмерно уменьшить размер начисляемых налогов.

Применительно к планированию на 2010 и плановый 2011 г. можно отметить следующие изменения, которые введены с 01.01.2010:

· к расходам на оплату труда не относится доплата до фактического заработка в случае временной нетрудоспособности, установленная законодательством РФ (п. 15 ст. 255 НК РФ);

· расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 % суммы расходов на оплату труда;

· установлен перечень условий, которым должны соответствовать организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, чтобы воспользоваться правом не амортизировать электронно-вычислительную технику, а учитывать ее в материальных расходах;

· расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование также включают страховые взносы по добровольному страхованию имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком, в случаях возникновения убытков страхователя в результате проведения третьими лицами операций.

Таким образом, если, например, работодатель производил доплаты до фактического заработка по больничному, то теперь эти затраты должны исчисляться из чистой прибыли и при планировании налога на прибыль. Компания должна включить эти расходы в состав расходов, не учитываемых при определении налоговой базы.

Изменения законодательства в части уменьшения или увеличения ставок налогов учитываются как при укрупненном планировании, так и при составлении детализированных бюджетных планов. Изменения в составе затрат или доходов учитываются при детальном бюджетировании, составлении подробных планов, структурированных по видам доходов и расходов.

3. Анализ изменений в деятельности компании. К изменениям деятельности могут относиться:

· освоение новых видов деятельности;

· сокращение или расширение производства;

· реорганизация предприятия, филиала или представительства;

· изменение фактического или юридического адреса;

· увеличение или уменьшение доходных договоров и др.

Поскольку на налог на прибыль влияют как выручка, так и расходы, то изменение состава расходов или доходов может иметь существенное значение при планировании налога на прибыль.

4. Анализ применяемых льгот и оптимизации налогообложения. Предприятия могут не применять льготы или механизмы оптимизации налогообложения. Однако традиционно для снижения или отсрочки платежей по налогу на прибыль используются следующие способы:

· перенос налогооблагаемой базы на льготный налоговый режим либо на предприятие с меньшим уровнем налоговой нагрузки;

· формирование резервов (в частности, резерва по сомнительным долгам) позволяет более равномерно распределять налоговую нагрузку по налоговым периодам, то есть, по сути, получать отсрочку по налогу на прибыль;

· учетная политика — использование нелинейной амортизации, кассовый метод учета доходов и расходов и другие способы;

· использование метода замены отношений при продаже основных средств;

· использование офшорных компаний-контрагентов и многие другие методы.

Также налогоплательщику следует проанализировать возможность применения упрощенной системы налогообложения или, наоборот, переход с УСН на общую систему налогообложения.

Налогоплательщику рекомендуется сделать два плана: один с реалистическим прогнозом, а второй — с оптимизацией налогообложения.

*Методы прогнозирования*

Ситуационный метод налогового прогнозирования

Этот метод прост и доступен для любой организации. Данный метод можно применять, если мы хотим оценить выручку, расходы и налог на прибыль по конкретной хозяйственной ситуации (например, по конкретному хозяйственному договору).

Порядок планирования можно представить в виде следующих действий:

1. Формируется система договорных отношений организации.

 2. Подбираются типичные хозяйственные операции, которые организации предстоит выполнять повседневно или эпизодически.

3. Разрабатываются различные ситуации с учетом уже выполненных налоговых, договорных и хозяйственных наработок, охватывающие самые разнообразные стороны экономической жизни, реализуемые в нескольких вариантах.

Могут рассматриваться ситуации, когда необходимо оформлять соответствующие документы: сертификаты, документы на участие в конкурсе и т. д.

4. После этого из оптимальных ситуационных блоков хозяйственных операций составляется реальный журнал хозяйственных операций, который и служит основой бухгалтерского и налогового учета.

5. При анализе различных ситуаций целесообразно сопоставлять полученные финансовые результаты с возможными потерями, обусловленными штрафными и другими санкциями.

*Расчетно-аналитический метод*

Расчетно-аналитический метод предполагает расчет показателей на основе анализа достигнутых величин за прошедшие периоды, индексов их изменения и экспертных оценок развития. Этот метод применим при расчете и анализе налогооблагаемых баз, а также их составляющих, при планировании налогов за прошлые периоды. Для использования метода может быть применена форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Согласно этому методу могут подвергаться сравнению квартальные, месячные и годовые показатели.

Данные, полученные в соответствии с расчетно-аналитическим методом, могут быть скорректированы в соответствии со следующими причинами:

· планируемое увеличение/уменьшение объемов работ (услуг), выполняемых компанией (налог на прибыль);

· увеличение или уменьшение среднесписочной численности работников (НДФЛ, страховые взносы в пенсионный фонд);

 · изменение законодательства (изменение размера взносов в пенсионный фонд);

· наличие штрафов, пени;

· иные причины.

Можно также скорректировать полученные результаты, исходя из следующих показателей:

· коэффициента инфляции;

· коэффициента изменения средней заработной платы по региону

· коэффициента изменения объема реализации, исходя из планов по расширению или закрытию производства;

· коэффициента изменения численности работников, исходя из данных статистической отчетности.

*Балансовый метод*

Балансовый метод состоит в создании бухгалтерской модели хозяйственной или финансовой ситуации. То есть он предполагает рассмотрение той или иной ситуации (или отдельной операции) путем составления бухгалтерских проводок и на их основе — расчета баланса. Балансовый метод наиболее целесообразно использовать в налоговом планировании, во-первых, при проведении анализа с точки зрения налоговых последствий текущих хозяйственных и финансовых операций на стадии заключения договоров, определении оптимальной формы сделки и, во-вторых, в некоторых случаях при формировании учетной политики организации для целей как бухгалтерского учета, так и налогообложения.

Баланс содержит доходы и расходы предприятия, которые должны иметь равновесное состояние значений на тот или иной конкретный срок. Бухгалтерский баланс дает наиболее широкий спектр данных для оценки финансового состояния предприятия. Средства предприятия по их составу характеризуют актив баланса, а источники их образования — пассив.

Поэтому предприятия в большинстве своем планируют на долгосрочную перспективу баланс доходов и расходов.

Налоговый бюджет по налогу на прибыль — составная часть финансового бюджета организации, состоящего из прогнозного «Отчета о прибылях и убытках», прогнозного «Бухгалтерского баланса» и «Бюджета движения денежных средств». Показатели налогового бюджета — суммы планируемых к начислению налогов и страховых взносов, отражаются в «Производственном бюджете» и прогнозном «Отчете о прибылях и убытках».

Иногда в рамках планирования по балансовому методу составляют данные по следующим операционным бюджетам (сметам):

· бюджету продаж;

· бюджету закупок материалов;

· смете расходования материалов;

· бюджету закупок работ и услуг;

· бюджету расходов на оплату труда;

· бюджету социальных выплат и льгот;

· бюджету инвестиций.

После этого данные бюджетов сводят в бюджет доходов и расходов и вычисляют налог на прибыль:

1. Доходы

· Внереализационные доходы

· Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

· Доходы от аренды, лизинга

· Порядок определения доходов

2. Расходы

· Материальные расходы

· Расходы на оплату труда

· Внереализационные расходы

· Амортизируемое имущество

· Прочие расходы

 Сальдо

Налог на прибыль

Особое внимание следует уделить расходам, не учитываемым для целей налогообложения. Полный перечень данных расходов содержится в ст. 270 НК РФ.

Поскольку налоговые органы уделяют большое внимание вопросам признания расходов для целей налогообложения, то целесообразно сделать отдельный бюджет расходов и доходов, не учитываемых в целях налогообложения.

*Графический метод*

Графический метод путем схем и графиков позволяет оценить размер доходов, расходов и уплачиваемых налогов в прогрессии. Данный метод удобен при предоставлении информации руководству.

Данные методы должны рассматриваться исключительно в совокупности, поскольку именно такое использование методов планирования налога на прибыль позволяет получить наиболее достоверные результаты.

 Прогнозируемый расчет налога на прибыль.

Рассчитаем налог на прибыль ЗАО «Научприбор» методом экспоненциального сглаживания.

Этот метод обеспечивает быстрое получение прогноза на один период вперед и автоматически корректирует любой прогноз в свете различий между фактическим и спрогнозированным результатами.

Простая модель экспоненциального сглаживания представлена следующим уравнением:

Значение на следующий период = Константа сглаживания × Фактический спрос в текущем периоде + (1 – Константа сглаживания) × Прогноз на текущий период.

Эту модель можно представить в виде символов:

Ft+1 = А × Dt + (1 – А) Ft, (2)

где А — константа сглаживания;

Ft — прогноз на текущий период (период t);

Ft+1 — прогноз на следующий период (период t + 1);

Dt — фактический показательна период t.

Прогноз на текущий период в некоторой степени зависит от данных прошлых периодов. Далее на конкретном примере мы покажем, как можно определить его значение.

Константа сглаживания А — это величина между 0 и 1, которую выбирает составитель прогноза в зависимости от специфики конкретного применения. Если величина константы А выбирается равной нулю, то, как видно из уравнения, прогноз на следующий период будет равен прогнозу на текущий период, т.е. полностью основан на данных прошлого периода (при этом в расчет не принимаются наиболее поздние из имеющихся фактических данных).

Если константа А принимается равной 1, то данным прошлых периодов не придается никакого значения, и прогноз полностью зависит от фактического показателяна текущий период.

В целом в условиях стабильности наиболее часто применяются значения А от 0,2 до 0,4.

Для ЗАО «Научприбор» установим А = 0,3.

Таблица 7 – прогноз уплачиваемого налога на прибыль ЗАО «Научприбор».

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| год | Сумма исчисленного налога на прибыль, руб | Прогнозируемая сумма налога на прибыль, руб |
| 2006 | 319007 | 305702,1 |
| 2007 | 305589 | 301676,7 |
| 2008 | 297625 | 299287,5 |
| 2009 | 27696 | 218308,8 |
| 2010 |  | 161124,96 |

Таким образом, прогнозируемая сумма налога на прибыль ЗАО «Научприбор» в 2010 году составила 161124,96 руб.

# 3.3 Направления оптимизации налога на прибыль организаций.

Оптимизация отдельных налогов предполагает рассмотрение различных элементов налога: объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления и срока уплаты соответствующего налога. Наибольшее внимание на стадии оптимизации налогов также уделяется использованию льгот и освобождение от налогов и от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налогов.

Оптимизация налога на прибыль является важнейшим моментом принятия управленческих решений, поскольку данный налог оказывает непосредственное влияние, на финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта исходя из принятой стратегии развития.

Планирование налога на прибыль осуществляется при международном налоговом планировании, при разработке учетной политики организации, при заключении различных договоров. В рамках международного налогового планирования следует сказать о том, что наиболее глобальный характер имеют общие соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и имущества, которые обычно состоят из трех частей: в первой части устанавливается сфера действия соглашения, во второй – определяются налоговые режимы, в третей – предусматриваются методы и порядок выполнения соглашений. Урегулирование налоговых отношений между различными странами осуществляется путем заключения двухсторонних налоговых соглашений [14].

Имеющиеся у России соглашения об избежании двойного налогообложения сгруппированы по рассматриваемым в них вопросам на следующие виды:

-по строительно–монтажным работам;

-по дивидендам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;

-по процентам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;

-по международным перевозкам;

-выплаты вознаграждений иностранным гражданам за работу по найму;

-выплата вознаграждений за работу по найму на строительных и строительно-монтажных площадках.

Следует отметить, что в России возможны два способа использования таких договоров: 1) предварительное освобождение от налогообложения пассивных доходов иностранных юридических лиц из источников в России; 2) возврат налогов на доходы иностранных юридических лиц из источников в России. Использование соглашений об избежании двойного налогообложения позволяет предприятиям получать реальную экономию в случае, если ставка в другой стране меньше, чем в России.

 В современных условиях законодательно закреплена необходимость учитывать налоговые аспекты при составлении приказа по учетной политике. В соответствии с главой 25 НК РФ организация может в своей учетной политике определить следующие моменты:

* метод определения доходов и расходов (ст. 271, 273 НК РФ);
* порядок уплаты налога на прибыль и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации (п.2 ст.288 НК РФ);
* налоговый учет амортизируемого имущества (ст.259 НК РФ);
* порядок формирования резервов по сомнительным долгам (ст.266 НК РФ);
* порядок формирования резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию (ст.267 НК РФ);
* порядок уплаты налога на прибыль (ст. 286 НК РФ).

Например, для целей налогообложения прибыли амортизацию начисляют одним из методов предусмотренных ст. 259 гл.25 НК РФ – линейным или нелинейным. Кроме того, для целей налогообложения может применятся ускоренная амортизация, регламентируемая Постановлением Правительства РФ от 09.08.94 №967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов». В том случае, если амортизационные отчисления, исчисленные используемым в организации способом, окажутся больше суммы отчислений, исчисленной при ускоренной амортизации, производится корректировка прибыли в общеустановленном порядке.

При использовании ускоренного метода амортизации не применяется коэффициент индексации.

С позиции налогообложения для плательщика, безусловно, выгоднее использовать ускоренную амортизацию с ее "ускоренным" темпом постепенного отнесения расходов на уменьшение налогооблагаемой прибыли. Ведь основная часть стоимости объекта ОФ группы 3 (65%) "самортизируется" за первые три года начисления амортизации.

 В целях создания финансовых условий для ускорения внедрения в производство научно - технических достижений и повышения заинтересованности предприятий в ускорении обновления и техническом развитии активной части основных производственных фондов (машин, оборудования, транспортных средств) предприятия имеют право применять метод ускоренной амортизации активной части производственных основных фондов, введенных в действие после 1 января 1991 г.

Ускоренная амортизация является целевым методом более быстрого по сравнению с нормативными сроками службы основных фондов, полного перенесения их балансовой стоимости на издержки производства и обращения.

 Предприятия могут применять ускоренный метод исчисления амортизации в отношении основных фондов, используемых для увеличения выпуска средств вычислительной техники, новых прогрессивных видов материалов, приборов и оборудования, расширения экспорта продукции в случаях, когда ими осуществляется массовая замена изношенной и морально устаревшей техники новой более производительной при согласовании этого вопроса с Госпланом СССР или госпланами (министерствами экономики) союзных республик.

 При введении ускоренной амортизации предприятия применяют равномерный (линейный) метод исчисления, при этом утвержденная в установленном порядке (по соответствующему инвентарному объекту или их группе) норма годовых амортизационных отчислений на полное восстановление увеличивается, но не более чем в два раза.

Практически у каждой организации имеется непогашенная дебиторская задолженность. Организации - плательщики налога на прибыль могут сократить свои налоговые потери в случае неисполнения дебиторами своих обязательств по оплате поставленных товаров (работ, услуг) путем создания резерва по сомнительным долгам. Создание резерва по сомнительным долгам является инструментом, позволяющим сократить обязательства организации перед бюджетом по уплате налога на прибыль с сумм прибыли, которую организация фактически не получила. При создании резерва организации следует обратить внимание на необходимость выполнения ряда требований, предъявляемых главой 25 НК РФ к созданию резерва по сомнительным долгам.

Налоговым кодексом предусматривается следующий порядок формирования резерва:

• организация должна провести инвентаризацию дебиторской задолженности на последний день отчетного (налогового) периода;

• рекомендуется предусмотреть возможность создания резерва по сомнительным долгам в учетной политике организации;

249 НК РФ. Согласно статье 249 НК РФ доходом от реализации признаются

• рассчитать сумму резерва, учитывая, что по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности, по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) — в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности, по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — не увеличивает сумму создаваемого резерв

При этом следует знать, что сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода, определяемого в соответствии со статьей.

Дебиторская задолженность ЗАО «Научприбор»на конец 2009 года составляет 19817 тыс.руб (Приложение Д). Эта сумма может быть полностью отнесена к задолженности, возникающей более чем на 90 дней.

Выручка за 2009 год составляет 81210264 руб. (приложение Д). 10% от выручки – 8121026,4 руб.

То есть целесообразно было ЗАО «Научприбор» создать резерв по сомнительным долгам в размере 19817 тыс. руб.

 Говоря об оптимизации налога на прибыль путем создания резерва по сомнительным долгам необходимо отметить недостатки данного способа:

* резерв создается не под любую задолженность, долги должны быть просрочены более чем на 45 дней;
* сумма создаваемого резерва ограничена лимитом в 10% от выручки отчетного (налогового) периода;

Сумма создаваемого резерва зависит не только от срока задолженности, лимита выручки, но и от характера долга. Резерв по сомнительным долгам не создается в отношении долгов, образовавшихся в связи с невыплатой процентов, за исключением банков. Кроме того, в соответствии со статьей 266 НК РФ, чтобы задолженность была признана сомнительной, эта задолженность не должна быть обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

С учетом созданного резерва сумма налога на прибыль за 2009 год будет: Н = (138475 – 138475)х20% = 0. То есть за счет резерва предприятие смогло бы погасить свою задолженность по налогу на прибыль полностью. При этом оставшаяся сумма из резерва 19678525 руб. Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой – либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам предприятия.

Оптимизация налога на прибыль предполагает обоснование и документальное подтверждение расходов, направленных на получение дохода от реализации продукции, работ, услуг и внереализационного дохода, обоснование критериев отнесения расходов к текущим, а не к расходам будущего дохода, а также к косвенным в целях их учета для целей налогообложения прибыли в текущем периоде в полном объеме.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налог на пpибыль является незаменимым в совpеменной системе финансов, являясь кpупнейшим источником доходов бюджетов. Он охватывает не только pазличные категоpии налогоплательщиков, но и устанавливает для каждой их них свои особенности обложения: в пpименении налоговых ставок, льгот, сpоков уплаты и т.д. Это пpямой налог и его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового pезультата. В настоящее вpемя плательщиками налога на пpибыль являются пpедпpиятия и оpганизации, являющиеся юpидическими лицами по законодательству Pоссийской Федеpации, включая кpедитные, стpаховые оpганизации, а также созданные на теppитоpии Pоссийской Федеpации пpедпpиятия с иностpанными инвестициями, междунаpодные объединения и оpганизации, осуществляющие пpедпpинимательскую деятельность, а также филиалы и дpугие обособленные подpазделения этих пpедпpиятий и оpганизаций, имеющие отдельный баланс и pасчетный (текущий, коppеспондентский) счет. Объектом обложения налогом на пpибыль, является валовая пpибыль, включающая в себя пpибыль (убыток) от pеализации пpодукции, выполненных pабот и услуг, основных фондов и дpугого имущества пpедпpиятий и оpганизаций, ценных бумаг, фьючеpсных и опционных контpактов и доходы от внеpеализационных опеpаций, уменьшенных на сумму pасходов по ним.

 Налог на пpибыль является весьма эффективным инстpументом воздействия на финансовое положение пpедпpиятий, повышающим (либо наобоpот снижающим) их заинтеpесованность в pазвитии пpоизводства.

Вносимые в куpс экономической pефоpмы уточнения и дополнения неизбежно отpажаются на необходимости коppектиpовки отдельных элементов системы налогообложения. Не является исключением и ноpмативная база по налогу на пpибыль. Меняются ставки налогов, объекты налогообложения, отменяются одни льготы и вводятся новые, уточняются источники уплаты налогов. Многочисленные изменения и дополнения вносятся в инстpуктивный и методический матеpиал по налогам.

С достижением цели и выполнением задач куpсовой pаботы, а так же исследованием действующей налоговой пpактики, возможным является фоpмулиpование вывода о том, что поступления от налога на пpибыль занимают одно из ведущих позиций в доходах федеpального бюджета.

 В ходе написания данной курсовой работы в качестве информационной базы было исследовано ЗАО «Научприбор» в период с 2007 по 2009 года.

Анализ финансовых показателей показал, что валовая прибыль организации за исследуемый период уменьшилась на 87%. Уменьшение данного показателя произошло в основном за счет снижения выручки от реализации продукции в 2008 г. по сравнению с 2009 г. на 35,8%.

 За исследуемый период на предприятии прибыль от продаж уменьшилась в 63 раза, что связано, прежде всего, с уменьшением выпускаемой продукции.

Уменьшение на предприятия чистой прибыли почти в 2 раза свидетельствует об отсутствия источника пополнения оборотных средств.

Таким образом, по итогам финансово-хозяйственной деятельности за рассмотренный период у ЗАО «Научприбор» почти все показатели имеют отрицательную динамику.

Целями бухгалтерского и налогового учета предприятия являются:

- формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций;

- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов.

В качестве направлений оптимизации налога на прибыль были рассмотрены ускоренная амортизация и создание резерва по сомнительным долгам предприятия. Оптимизация налога на прибыль предполагает обоснование и документальное подтверждение расходов, направленных на получение дохода от реализации продукции, работ, услуг и внереализационного дохода, обоснование критериев отнесения расходов к текущим, а не к расходам будущего дохода, а также к косвенным в целях их учета для целей налогообложения прибыли в текущем периоде в полном объеме.

Также был рассмотрен вопрос о прогнозировании налога на прибыль организаций. Налоговое прогнозирование представляет собой процесс обоснования величины налоговых обязательств с целью определения реальных доходов субъектов хозяйствования, а также управления ими.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Александров И.М. Налоги и налогообложение. Учебник. – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство – торговая корпорация «Дашков и К»,2008. – 134 с

2. Гулаев В.И. Налоги – состояние, проблемы и решения // Финансы. - 2008. - №6. – С.26-29

 3. Комментарий к Налоговому кодексу РФ ч.2 (постатейный). 2-ое издание. Составитель и автор комментариев – Борисов А.Б. – М.: «Книжный мир», 2005. – 546с.

4. Корсун Т.И. Налогообложение коммерческой деятельности. Практическое пособие - Ростов-на-Дону: Феникс, 2007. - 384 с.

5. Лексин В.А., Швецов А.И. Бюджетный федерализм в период кризиса и реформ / В.А. Лексин, А.И. Шевцов // Вопросы экономики. – 2006. - № 3. – С.25-27.

6. Лушин, С.И. Государственные финансы в новых условиях / С.И. Лушин. – М.: Финансы, 2006. - 125 с

7. Майбурова И.А. Налоги и налогообложение: учебник / 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-дана, 2008. – 444с.

8. Максимова Н.С. О реформе межбюджетных отношений в Российской Федерации / Н.С. Максимова // Финансы. – 2006. - № 6. – С.12-19.

9. Налоги и налоговое право - под ред. А.В. Брызгалина. - М.: "Аналитика-Пресс", 2006. - 405 с.

10. Налоги, под ред. Д.П. Черника. – 4-е изд.; перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. - 360 с.

11. Налоговый Кодекс РФ. Части первая и вторая. – М.: Эксмо, 2009. – 832 с.

12. Паркинсон С. Закон и доходы / C.Паркинсон. - М.: ПКК "Интерконтакт",2006. - 600 с.

13. Паскачев А.Б. Коллегия МНС России подводит итоги за 2003 год / А.Б. Паскачев // Российский налоговый курьер. – 2007. – №1. – С.6-10.

14. Паскачев А.Б. О поступлении налогов и задачах, стоящих перед налоговыми органами России / А.Б. Паскачев // Российский налоговый курьер. –2006. – №1. - с.6-8.

15. Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов. - М.: Инфра-М, 2007. - 407 с.

16. Руковский И. Историко-статистические сведения о подушных податях. В сб. "Труды Комиссии для пересмотра системы податей и сборов". - Т.1, СПб, 2007. - 500 с.

17. Сергеев И.В., Волошина А.Н. Налогообложение малых предприятий / И.В. Сергеев, А.Н. Волошина. – М.: «Финансы и статистика», 2006. – С.256.

18. Типалина М.В. Влияние изменений по налогу на прибыль на инвестиционную активность организаций // Налоговая политика и практика. – 2007. - №4 (52) апрель – С.3-7

19.Кашин Н.М. "Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового Кодекса Российской Федерации "Налог на прибыль организаций" - Издательство "Юрайт", 2005. - 305 с.

20. ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и в отдельные законодательные акты РФ» "Российская газета", N 97, 31.05.2005.

21. Дробозина Л.А., Окунева Л.П. Финансы. Денежное обращение. Кредит / Л.А. Дробозина, Л.П. Окунева, Л.Д. Андросова и др.; Под ред. проф. Л.А. Дробозиной. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 2007. - 400 с.

22. Ковалева А.М., Баранникова Н.П., Богачева В.Д. Финансы / А.М. Ковалева, Н.П. Баранникова, В.Д. Богачева и др.; Под ред. проф. А.М. Ковалевой. - М.: Финансы и статистика,2007. - 308 с.

23. Черник И.Д. Некоторые вопросы правового регулирования местных налогов в европейских странах // Налоговый вестник. – 2006. - №2. – С.115-118

24. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. – М.: МЦФЭР, 2008. – 340 с.

25. Путин, В.В. Основные направления налоговой политики: Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному собранию Российской Федерации о бюджетной политике в 2008-2010 годах // Intеrnеr rеsourcе: http\\ www1.minfin.ru – Сайт Министерства Финансов РФ