

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ  
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ  
ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Магистерская диссертация**

студентки заочной формы обучения  
направления подготовки 38.04.01 Экономика  
магистерская программа Налоговое консультирование  
3 курса группы 06001573  
Ковальчук Виты Васильевны

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

Рецензент  
к.э.н., доцент кафедры  
мировой экономики  
Шалыгина Н.П.

**БЕЛГОРОД 2018**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	6
1.1. Понятие и значение налога на прибыль организаций в налоговой системе Российской Федерации.....	6
1.2. Нормативно – правовое регулирование налога на прибыль организаций в налоговой системе Российской Федерации.....	15
1.3. Механизм формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций.....	21
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В ПАО «УРАЛКАЛИЙ».....	30
2.1. Организационно – экономическая характеристика ПАО «Уралкалий».....	30
2.2. Анализ формирования налоговой базы и расчет налога на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий».....	41
2.3. Актуальные проблемы исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций.....	52
ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	61
3.1. Пути совершенствования нормативно- правового регулирования взимания налога на прибыль организаций в Российской Федерации .....	61
3.2. Рекомендации по оптимизации налога на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий».....	65
3.3. Использование зарубежного опыта в целях совершенствования механизма формирования налога на прибыль организаций в Российской Федерации.....	72
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	78
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	81
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	88

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** На сегодняшний момент развитие экономических отношений в Российской Федерации достигается путем изменения финансово-бюджетной, налоговой и других систем, связанных с экономической деятельностью. В условиях преобразования налоговой системы в Российской Федерации непреодолимо возрастает роль налога на прибыль организаций как инструмента, с помощью которого происходит регулирование воздействия государства на развитие рыночной экономики в стране.

В научных трудах, которые посвящены анализу функционирования налога на прибыль организаций, его развитию, институциональным изменениям, отсутствует достаточное количество системных и комплексных исследований. Это обстоятельство служит причиной для дальнейшего продолжения исследования налога в области принципов его формирования и функционирования, а также определения направлений развития в условиях социально-экономических преобразований в стране.

Необходимость создания новой модели налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации, важность проблемы рассматриваемой в данной работе, ее теоретическая и практическая значимость придают теме магистерской диссертации особую актуальность.

**Степень разработанности проблемы.** Анализ материала, публикуемого в периодических изданиях и монографической литературе по проблеме магистерской диссертации показал, что внимания к вопросам, касающимся совершенствования налоговой системы в России, и налога на прибыль организаций в частности, в научной литературе уделено достаточно. Однако, направления реформирования налога на прибыль организаций являются во многом дискуссионными, несмотря на их разноаспектное рассмотрение.

**Целью** написания магистерской диссертации является исследование налога на прибыль организаций в Российской Федерации и анализ механизма его исчисления и уплаты на примере публичного акционерного общества «Уралкалий».

Для достижения поставленных целей необходимо решить основные **задачи**:

1. Раскрыть экономическую сущность налога на прибыль организаций в Российской Федерации.

2. Выделить основные элементы налоговой базы необходимые для расчета налога на прибыль организаций.

3. Проанализировать механизм формирования налоговой базы налога на прибыль организаций ПАО «Уралкалий» и предложить способы ее оптимизации.

4. На основе зарубежного опыта рассмотреть и предложить пути совершенствования налога на прибыль организаций в Российской Федерации. **Объектом** исследования является налогообложение финансово – хозяйственной деятельности публичного акционерного общества «Уралкалий».

**Предметом исследования** является анализ порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций публичного акционерного общества «Уралкалий».

В процессе исследования использовались следующие методы:

1. Метод анализа и синтеза.
2. Статистический метод.
3. Методы экономико-математического моделирования.
4. Монографический метод.

Теоретическую основу магистерской диссертации составили труды отечественных и зарубежных ученых в области налогообложения прибыли организаций: Егоровой С.И., Цинделиани И.А., Гетьмана В.Г., Винницкого Д.В.

Методика анализа основных показателей финансово – хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта рассмотрена следующими учеными – экономистами: Верещагиным С.А, Гамидовой Н.Г., Чистовой М.В.

Также в работе используются материалы основных периодических изданий, таких как «Налоговый вестник», «Налоги и налогообложение», «Налоговая политика и практика», «Финансовая газета».

Нормативно – правовую базу данной работы составляют: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральные законы Российской Федерации, Указы Президента Российской Федерации, Постановления Правительства Российской Федерации, нормативно – правовые акты Министерства финансов Российской Федерации. **Информационная база** состоит из бухгалтерской и налоговой отчетности публичного акционерного общества «Уралкалий», а также фактических данных, опубликованных в статистических изданиях.

**Новизна магистерской диссертации** состоит в том, что внедрение в практическую деятельность разработанных предложений позволит увеличить роль налога на прибыль организаций в обеспечении финансовыми ресурсами бюджета государства, а также позволит решить ряд проблем на рассматриваемом хозяйствующем субъекте.

Структура магистерской диссертации состоит из введения, 3 глав, содержащих по 3 параграфа, заключения, списка литературы и приложений.

# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## 1.1. Понятие и значение налога на прибыль организаций в налоговой системе Российской Федерации

Налог на прибыль организации (НПО) – это федеральный налог, который взимается на территории Российской Федерации и регулируется главой 25 Налогового Кодекса Российской Федерации. Он имеет особое значение в налоговой системе РФ, так как служит инструментом перераспределения национального дохода и является одним из доходных источников как федерального, так и региональных бюджетов России.

Поскольку налог на прибыль – это федеральный налог, то это означает, что все элементы налога, а именно: плательщики налога, объект налогообложения, размеры ставок, виды льгот и сроки уплаты налога устанавливаются и регулируются федеральными органами законодательной и исполнительной власти [70, с.15-49].

Исследуемый налог относится к прямым, то есть его окончательный размер целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций и отражает фактическую платежеспособность налогоплательщика. Налог напрямую оказывает влияние на экономический потенциал хозяйствующего субъекта, поэтому государство, предоставляя или отменяя льготы, регулируя налоговую ставку, стремится повлиять на развитие экономики страны именно через механизм его применения.

Статья 246 Налогового Кодекса РФ определяет следующих плательщиков по налогу на прибыль организаций:

1. Российские организации.
2. Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или)

получающие доходы от источников в Российской Федерации.

3. Организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков.

Участники консолидированной группы налогоплательщиков исполняют обязанности налогоплательщиков налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в части, необходимой для его исчисления ответственным участником этой группы.

Согласно статье 246.2 Налогового кодекса РФ иностранные организации приравниваются к российским, если они признаются налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором РФ по вопросам налогообложения, а также, местом управления которых является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения. Исключением являются и не признаются налоговыми резидентами РФ иностранные организации, акционерами или иными уполномоченными лицами которых в налоговом или в предшествующих налоговых периодах было принято решение о ликвидации организации и процедура ликвидации завершена до 1 января 2018 года.

В соответствии со статьей 246.1 НК РФ, организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с ФЗ «Об инновационном центре «Сколково», в течение 10 лет со дня получения ими данного статуса, имеют право на освобождение от исполнения обязанностей по налогу на прибыль организаций в порядке и на условиях, предусмотренных главой 25 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Согласно 346.1, 346.11, 346.26 НК РФ налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, а именно: единого сельскохозяйственного налога, упрощенной системы налогообложения,

единого налога на вмененный доход или организации, являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес, плательщиками налога на прибыль организаций не являются.

Объект налогообложения имеет стоимостную, количественную или физическую характеристики. Именно с объектом налогообложения законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности налогоплательщика по уплате налога [62, с.92-98].

Объектом налогообложения по НПО согласно статье 247 НК РФ признается прибыль, полученная налогоплательщиком в результате своей деятельности.

В рамках гл. 25 НК РФ прибылью признается:

1) для российских организаций, которые не являются участниками консолидированной группы налогоплательщиков, - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

2) для иностранных организаций, которые осуществляют свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через данные постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных данными постоянными представительствами расходов;

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации;

4) для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков - величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника.

Доходы организации определяются на основании первичных документов и других документов, которые подтверждают факт получения налогоплательщиком доходов, а также документов налогового учета.

Для определения налогооблагаемой прибыли налогоплательщику необходимо из полученных организацией доходов вычесть расходы, которые



связанны с получением данных доходов. Необходимо отметить, что к вычету из полученных налогоплательщиком доходов принимаются не любые, а только необходимые, экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты.

Таблица 1.1

Критерии отнесения расходов в целях налогообложения прибыли организаций

Критерий	Определение соответствия расходов
1	2
Обоснованные расходы	Экономически оправданные затраты, выраженные в денежной форме.
Документально подтвержденные расходы	Затраты, которые подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, или документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).
Экономически оправданные расходы	Признаются затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Данные требования являются обязательными для принятия произведенных налогоплательщиком расходов в целях уменьшения суммы доходов. Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных в таблице 1.1 требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается.

Согласно статье 252 НК РФ разрешено подтверждать расходы организации любыми документами, которые должны быть оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Документами, которые косвенно подтверждают расходы налогоплательщика являются:

- таможенные декларации;
- приказы о командировке;
- проездные документы;
- отчеты о выполненной работе в соответствии с договором.

Расходы, произведенные на территории иностранного государства, подтверждаются документами, которые действуют на территории данного государства. Документы на иностранном языке должны иметь построчный перевод на русский язык.

Таким образом, Налоговым кодексом не установлен четкий перечень документов, которые должны быть оформлены для подтверждения осуществленных налогоплательщиком расходов. Любые затраты, которые были произведены налогоплательщиком для осуществления хозяйственной деятельности, направленной на получение дохода, признаются расходами.

Так же, как и доходы, все расходы, которые понесла организация, подразделяются на две группы:

- 1) расходы, учитываемые при налогообложении прибыли;
- 2) расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли.

При расчете налога на прибыль организаций, налогоплательщик должен четко знать, какие доходы и расходы признаются в этом периоде, а какие нет. Глава 25 Налогового кодекса предусматривает два метода определения доходов и расходов налогоплательщика - метод начислений и кассовый метод. При применении налогоплательщиком метода начисления дата признания дохода и расхода не зависит от даты фактического поступления средств налогоплательщику или же фактической оплаты расходов. Доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся.

При ведении налогоплательщиком налогового учета кассовым методом доходы и расходы признаются по дате фактического поступления средств или же фактической оплаты расходов.

Налог на прибыль организаций определяется как соответствующая

налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определяемой в соответствии со статьей 274 НК РФ.

$$\text{Размер налога} = \text{Ставка налога} * \text{Налоговая база} \quad (1.1)$$

Ставка НПО составляет 20%. С 01.01.2017 г. внесены изменения в процентное соотношение распределения налога, зачисляемого в федеральный и региональный бюджет на 2017-2020 гг.:

- в федеральный бюджет зачисляемая ставка налога выросла с 2% до 3%; - в региональный бюджет зачисляемая ставка налога снизилась с 18% до 17% [2].

Для отдельных категорий налогоплательщиков в соответствии с законами субъектов Российской Федерации, налоговая ставка исследуемого налога, зачисляемая в региональный бюджет, может быть снижена. При этом указанная ставка налога не может быть меньше 13,5% (12,5% в 2017 - 2020 годах), если иное не предусмотрено ст.284 Налогового кодекса Российской Федерации.

Для организаций, являющихся резидентами особой экономической зоны, согласно законам субъектов РФ, может устанавливаться пониженная налоговая ставка, подлежащая зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, в зависимости от деятельности, которая осуществляется на территории данной особой экономической зоны, при условии ведения в организации раздельного учета доходов (расходов).

Иные ставки налога на прибыль отражены в таблице 1.2.

Таблица 1.2

## Ставки по налогу на прибыль организаций

Размер ставки	Налогоплательщики
0%	Организации, ведущие образовательную и (или) медицинскую деятельность.
	Организации социального обслуживания.
	Организации по доходам от реализации или иного выбытия долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций
	Организации по доходам в виде дивидендов, если не менее 50% вклада (доли) организация-получатель дивидендов владеет непрерывно в течение не менее 365 календарных дней
13%	Российские организации по доходам, полученным в виде дивидендов (кроме случаев, когда дивиденды облагаются по ставке 0%), а также по доходам в виде дивидендов, полученных по акциям, права на которые удостоверены депозитарными расписками
15%	Иностранские организации по доходам в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме

Согласно ст. 247 Налогового Кодекса Российской Федерации налоговой базой по налогу на прибыль организаций является денежное выражение прибыли.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Если в ходе хозяйственной деятельности в налоговом (отчетном) периоде был получен убыток, то в данном налоговом (отчетном) периоде налоговая база признается равной нулю.

Налогоплательщики, которые понесли убытки в предыдущем отчетном (налоговом) периоде, в соответствии со ст. 283 Налогового Кодекса Российской Федерации вправе уменьшить налогооблагаемую базу текущего периода на всю сумму полученного ими убытка. Убыток – это конечный финансовый результат хозяйственной деятельности организации, на размер которого влияет сумма произведенных расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли согласно статьи 252 НК РФ.

Главным условием переноса убытков является обязанность налогоплательщика хранить подтверждающие документы в течение всего

срока уменьшения налоговой базы (п.4 ст. 283 НК РФ) [2].

Внесенные изменения в Налоговый Кодекс регламентируют с 01.01.2017г. по 31.12.2020г. уменьшение налоговой базы на сумму понесенных убытков не более, чем на 50% (за исключением налоговой базы, к которой применяются налоговые ставки, установленные пунктами 1.2, 1.5, 1.5-1, 1.7, 1.8, 1.10 статьи 284 и пунктами 6 и 7 статьи 288.1 Налогового кодекса). По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа. Авансовые платежи - это любые платежи, совершенные налогоплательщиком в течении налогового периода по итогам отчетного, исходя из полученных результатов хозяйственной деятельности организации.

Налоговый кодекс предусматривает 3 варианта уплаты авансовых платежей:

- 1) по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев без уплаты ежемесячных авансовых платежей;
- 2) по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев плюс ежемесячные авансовые платежи внутри каждого квартала;
- 3) по итогам каждого месяца, исходя из фактически полученной прибыли.

Налоговый период по НПО - календарный год. Однако промежуточную отчетность по авансовым начислениям необходимо сдавать ежеквартально.

В соответствии со статьей 289 НК РФ налоговая декларация по налогу на прибыль организаций предоставляется:

- 1) Не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.
- 2) Не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларацию необходимо представлять в налоговую инспекцию по месту нахождения организации или же по месту нахождения каждого обособленного подразделения организации.

Значение налога на прибыль организаций в формировании доходной части бюджета государства велико. По величине налоговых поступлений рассматриваемый налог занимает 2 место после налога на добавленную стоимость. Также существенна его роль в формировании доходной части консолидированных бюджетов субъектов, где он занимает 2 место в их доходных источниках, так как уступает лишь налогу на доходы физических лиц.

Как и любой другой налог, налог на прибыль выполняет ряд функций и прежде всего – фискальную, то есть способствует формированию финансовых ресурсов государства, необходимых для осуществления им собственных функций. Регулирующая функция необходима для регулирования национальной экономики. Именно налогообложение прибыли способствует эффективному и комплексному влиянию государства на инвестиционные потоки и процессы наращивания капитала, а также регулировать экономические процессы, способствующие увеличению доходов бюджета государства.

Таким образом, налог на прибыль организаций, являясь федеральным налогом, по своему содержанию и выполнению различных функций, по своим возможностям воздействия на хозяйственную деятельность предприятий и организаций, по степени влияния на ход и результаты коммерческой деятельности хозяйствующих субъектов занимает ключевое место в налоговой системе РФ. Государство стремится именно через механизм применения данного налога влиять на экономический потенциал налогоплательщиков.

## 1.2. Нормативно – правовое регулирование налога на прибыль организаций в налоговой системе Российской Федерации

Процесс организации и осуществления налогового контроля по рассматриваемому налогу в Российской Федерации занимает центральное место в системе налогового администрирования. Несмотря на то, что его удельный вес в доходной части бюджета страны постоянно колеблется, он продолжает быть одним из основных инструментов налоговой политики страны. Выполняя не только фискальную, но и регулирующую функции, налог на прибыль организаций позволяет государству оказывать влияние на темпы роста развития национальной экономики [37, с.12-14].

Лицо, на которое возложена обязанность по уплате налогов и сборов, в теории налогового права характеризуется понятиями «субъект налога», «налогоплательщик» или «субъект налогообложения». Первый термин предназначен для определения элемента юридического состава налога, второй – для определения участника налоговых правоотношений.

Налоговый кодекс не оперирует понятием «субъект налога», так как согласно ст. 19 НК РФ организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы, признаются налогоплательщиками.

Одним из обязательных условий, при которых налог считается установленным, является определение круга налогоплательщиков в акте законодательства о налогах и сборах, которые регулируют отношения, связанные установлением, ведением и взиманием конкретного налога.

Исполнение всеми налогоплательщиками обязанностей по исчислению и уплате налога предполагает совершение ряда последовательных действий по исчислению и перечислению суммы налога в соответствующий бюджет страны.

Налог, подлежащий уплате, налогоплательщик исчисляет самостоятельно, исходя из налоговой базы, ставки налога, льгот и исчисленную сумму перечисляет в порядке и сроки, которые установлены ст. 52-58 Налогового кодекса Российской Федерации.

Нормативно-правовое регулирование налоговых отношений в Российской Федерации основывается на положениях Законодательства РФ о налогах и сборах, и разработанных ФНС РФ приказах и методических рекомендациях. Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, ведению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, которые возникают в процессе осуществления налогового контроля.

НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в России:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей налогоплательщиков по уплате налогов и сборов;
- 3) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, которые регулируются законодательством о налогах и сборах;
- 4) формы и методы налогового контроля;
- 5) ответственность за совершение налоговых правонарушений;

Главной задачей налоговой политики является обеспечение необходимого уровня поступлений НПО в бюджетную систему РФ. Значимость данного налога определена его удельным весом в общих налоговых доходах бюджетной системы. Несмотря на то, что налог на прибыль организаций является федеральным налогом большая его часть зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. Поэтому стабильное и бесперебойное поступление налогов напрямую влияет и на обеспечение финансовой самостоятельности субъектов РФ.





Рис.1.1 Система экономических целей в области налогообложения прибыли организаций

На рисунке 1.1 изображена система экономических целей в области налогообложения прибыли, осуществление которых позволит регулировать развитие основополагающих отраслей экономики, а также позволит повлиять на экономическое поведение налогоплательщиков, позволяя при этом обеспечивать стабильные поступления налога на прибыль организаций в бюджетную систему.

С 1 января 2002 года вступила в силу глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций». Данная глава была принята Федеральным законом от 06.08.2011г. № 110-ФЗ. С ее введением произошли кардинальные изменения в механизме исчисления налога на прибыль организаций.

Глава 25 Налогового кодекса содержит подробный порядок исчисления и уплаты налога, перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, а также условия включения затрат, уменьшающих размер налогооблагаемой базы [2].

С 1 января 2003 г. вступило в силу Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Данное положение утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н.

ПБУ 18/02 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль организаций для хозяйствующих субъектов, являющихся плательщиками налога. Также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль, исчисленного в порядке, который установлен нормативно - правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.

ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, которая сформирована в бухгалтерском учете и отражается в налоговой декларации по исследуемому налогу.

Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы НПО, которая подлежит уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного или взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, влияющих на величину налога на прибыль в последующих отчетных периодах.

Поэтому ПБУ 18/02 не сближает бухгалтерский и налоговый учет, а является основанием для дополнительного контроля за правильностью исчисления налога на прибыль.

С 01.01.2017 вступили в силу ряд изменений в Налоговом кодексе Российской Федерации.

1. Изменение суммы резерва по сомнительным долгам.

С 2017 сумма резерва по сомнительным долгам организации не должна превышать большую из величин:

- 10% от выручки за предыдущий налоговый период;
- 10% от выручки за текущий отчетный период.

До 2017 года сумма создаваемого резерва не должна была превышать 10% от выручки, полученной за отчетный период. Изменение, внесенное в Налоговый кодекс Российской Федерации предусмотрено ФЗ от 30.11.2016 № 405-ФЗ [63, с.27-29].

## 2. Изменение размера переносимого убытка.

Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ предусматривает ограничения по размеру убытка, который может быть перенесен, и тем самым, сможет уменьшить налоговую базу по НПО. Изменения распространяются на налоговые и отчетные периоды с 01.01.2017 по 31.12.2020 гг. Теперь налогоплательщик не может уменьшить налоговую базу на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах более чем на 50%. Данные изменения не касаются налогоплательщиков, которые при расчете налога на прибыль применяют специальные ставки. Также изменения касаются убытков, полученных за налоговый периоды, которые начинаются с 01.01.2007 г.

Согласно п. 2 ст. 283 НК РФ снято 10-летнее ограничение по переносу суммы полученного убытка. Нововведение затрагивает убытки, понесенные за налоговые периоды, начинающиеся с 01.01.2017 года.

## 3. Изменение в распределение ставки по налогу на прибыль организаций по бюджетам.

Общая ставка не изменилась и составляет 20%, однако вместо прежних 2%, зачисляемых в федеральный бюджет и 18% в региональный, ст. 284 НК РФ регламентирует 3% и 17% соответственно. Вышеуказанное правило действует в период 2017-2020 гг. Региональное законодательство вправе понизить ставку до 12,5% в период 2017-2020г., в то время как до 2017 года лимит составлял 13,5%.

## 4. Введение новой статьи расходов.

В Налоговый кодекс включен пп.23 п.1 ст.264 в соответствии с

Федеральным законом №251-ФЗ от 03.07.2016г.

Благодаря ему, налогоплательщики получили право включать в сумму прочих расходов стоимость независимой оценки сотрудников. Данные нормы также допускают проведение оценки в другом регионе России, при этом, оплату командировочных средств можно отнести к расходам на общих основаниях.

В соответствии с п. 3 ст. 264 НК РФ для учета расходов организации на оценку персонала необходимо строгое соблюдение двух условий:

- независимая оценка квалификации должна быть проведена в соответствии с договором об оказании соответствующих услуг;
- у физического лица, независимая оценка которого проводится, должен быть заключен трудовой договор с налогоплательщиком.

Для включения расходов на независимую оценку квалификации работника, необходим перечень подтверждающих документов, который включает в себя:

- письменное согласие работника на проведение независимой оценки квалификации;
- договор на оказание услуг со сторонней организацией по независимой оценке квалификации работника;
- выписка из реестра центров оценки квалификаций;
- подтверждение оплаты заключенного договора;
- свидетельство о квалификации;
- трудовой договор, заключенный между физическим лицом и налогоплательщиком.

Заключение трудового договора с работником строго обязательно. Отнести затраты на проведение независимой оценки квалификации исполнителей, с которыми заключен гражданско - правовой договор не представляется возможным. Налогоплательщик вправе отнести затраты на оценку квалификации работника при любом исходе такой проверки. Результат прохождения аттестации никак не влияет на возможность учета

расходов при расчете налога на прибыль.

5. Обновлена классификация основных средств по амортизационным группам.

С 2017 года вступает в силу новый Общероссийский классификатор основных фондов и изменения в Классификацию основных фондов. Новую Классификацию основных средств, по которой надо определять срок амортизации в налоговом учете, Правительство РФ утвердило постановлением от 7 июля 2016 г. № 640. Минфин разъяснил, что новшества затрагивают основные средства, которые введены в эксплуатацию не ранее 2017 года. Таким образом, можно сделать вывод о том, что с момента введения в действие главы 25 НК РФ, в нее было внесено большое количество изменений и дополнений, основополагающей целью которых являлось не только уточнение и дополнение отдельных статей Налогового кодекса Российской Федерации, но и сближение систем налогового и бухгалтерского учета. На основе рассмотренных изменений в главу 25 НК РФ, можно сделать вывод о том, что уровень правового регулирования налоговых отношений в России и по исследуемому налогу, в частности, неуклонно повышается и развивается в соответствии задачами повышения налогового контроля и администрирования в России.

### 1.3. Механизм формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Регулирование процесса исчисления и формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций регламентируется главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Расчет налоговой базы должен содержать:

1. Период, за который определяется налоговая база.
2. Сумму доходов от реализации.
3. Сумму расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде,

уменьшающих сумму доходов от реализации.

4. Прибыль (убыток) от реализации.
5. Сумму внереализационных доходов.
6. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.
7. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу.

Формула расчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций представлена на рисунке 1.2.

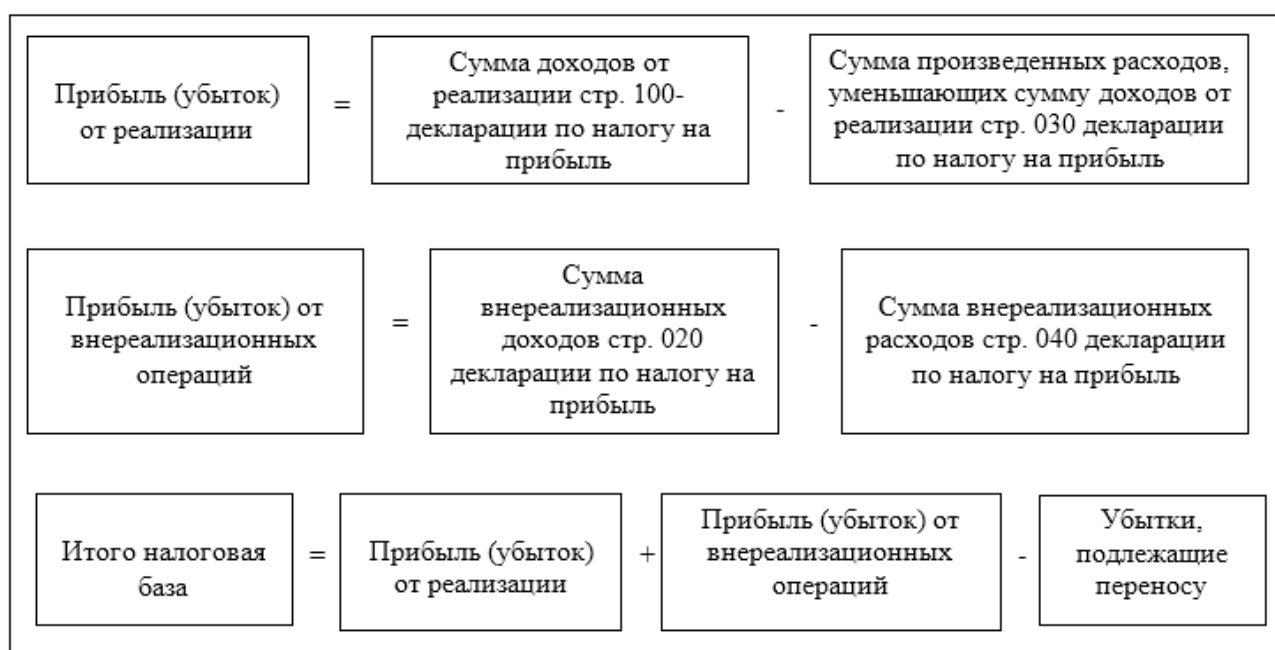


Рис.1.2. Формула расчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Доходы, полученные организацией в процессе осуществления хозяйственной деятельности являются важной составляющей при расчете налога на прибыль организаций.

Доход организации — это экономическая выгода, полученная ею в денежной или натуральной форме.

При расчете налога на прибыль организаций доходы подразделяются

- на:
- 1) доходы, связанные с производством и реализацией;
  - 2) внереализационные доходы;
  - 3) доходы, не учитываемые при налогообложении.

Учитываемые доходы признаются в налоговой базе тем методом, который организация выбрала для учета и утвердила в учетной политике. Доходы, не учитываемые при налогообложении, на налоговую базу не влияют. Перечень внереализационных доходов отражен в статье 250 НК РФ. К внереализационным доходам можно отнести:

- дивиденды;
- арендную плату за сданное в аренду имущество (если сдача в аренду не является основным видом деятельности);
- проценты по выданным займам;
- безвозмездно полученное имущество и имущественные права.

К расходам по налогу на прибыль НК РФ предъявляет определенные и достаточно строгие требования. Нарушить их — значит подвергнуть компанию риску налоговых санкций [35, с.256].

Налоговый кодекс классифицирует расходы организации следующим образом:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные расходы;
- 3) расходы, не учитываемые в целях налога на прибыль.

Существует еще одна классификация расходов. Согласно ей расходы подразделяются:

- 1) на прямые и косвенные;
- 2) на учитываемые и не учитываемые при расчете налога на прибыль.

Корректное отнесение расходов в рамках той или иной классификации влияет на сумму налога, подлежащей уплате налогоплательщиком в бюджет.

Расходы, связанные с производством и реализацией подразделяются на:

1. Материальные расходы.

Это расходы на покупку всех видов сырья, материалов,

комплектующих, инвентаря, работ и услуг производственного характера и др.

## 2. Расходы на оплату труда.

Включают в себя не только заработную плату работникам, а более широкий круг начислений: премии, различные доплаты и компенсации, увольнительные.

## 3. Суммы начисленной амортизации.

Амортизируемым имуществом признаются основные средства и нематериальные активы, имеющиеся в собственности у предприятий и предназначенные для коммерческих целей.

Начисление амортизации для основных средств производится различными способами, которые зависят от целей хозяйствующего субъекта. Выбранный способ отражается в учетной политике организации.

Бухгалтерский учет предусматривает следующие способы начисления амортизации:

- 1) линейный способ.
- 2) метод, использующий списание стоимости имущества по сумме чисел срока его полезного использования.
- 3) способ уменьшаемого остатка.
- 4) метод, характеризующийся списанием стоимости продукта пропорционально ее фактическому количеству.

Для целей налогового учета, амортизационные отчисления могут быть рассчитаны одним из способов:

- 1) линейный способ начисления амортизации основных средств.
- 2) нелинейный способ начисления амортизации.

## 4. Прочие расходы.

Полный перечень прочих расходов содержится в статье 264 НК РФ. К ним относят расходы на сертификацию продукции и услуг, на аренду и командировки, суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги).



К группе внереализационных расходов относятся расходы, которые не связаны с производством и реализацией, а также некоторые убытки.

Один из видов внереализационных расходов, достаточно часто встречающихся на практике — проценты по долговым обязательствам, а также расходы на содержание переданного по договору аренды имущества.

Перечень расходов, не учитываемых при расчёте налога на прибыль организаций, определен в ст. 270 НК РФ. Указанные в ней расходы никогда не уменьшают полученную прибыль. Данный список достаточно обширен, среди всех можно выделить:

- 1) расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет, процентов, подлежащих уплате в бюджет;
- 2) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;
- 3) в виде взносов на добровольное страхование.

Разделение расходов на прямые и косвенные производится по признаку их связи с производством. Статья 318 НК РФ регламентирует общий порядок такого деления.

Таким образом, к прямым расходам организации относят материальные затраты, оплату труда производственного персонала и амортизацию производственных основных средств. Все остальные затраты признаются косвенными.

Корректное определение расходов очень важно, поскольку период признания прямых расходов иной, в отличие от косвенных. Таким образом, ошибка в классификации расходов может способствовать неправильному распределению расходов по периодам, занижению налоговой базы в одном из них и переплате по налогу в другом. Конкретный перечень прямых расходов компания определяет самостоятельно. Следует отметить, что делить расходы на прямые и косвенные налогоплательщики обязаны с учетом специфики своей деятельности и экономического обоснования.

Плательщики налога на прибыль обязаны определять доходы и

расходы организации одним из методов: методом начисления или кассовым методом. В соответствии со ст.271 Налогового кодекса, при использовании налогоплательщиком метода начисления в учете, доходы и расходы необходимо включать в расчет того периода, в котором они были получены на основании документов, которые обосновывают их возникновение, независимо от даты фактической оплаты.

Доходы от реализации могут быть признаны на дату:

1. Акта приемки-передачи – для недвижимых объектов.
2. Составленного комиссионером отчета или извещения – по посредническим сделкам.
3. Выполнения обязательства по передаче ценных бумаг; зачисления денежных средств от частичного погашения номинальной стоимости бумаг – по ценным бумагам.

Внереализационные доходы могут быть признаны на дату:

1. Дата акта приемки-передачи – при безвозмездной передаче имущества.
2. Дата окончания отчетного периода – для операций, отражающих восстановление резерва.
3. Дата расчетов в соответствии с контрактом или конец отчетного периода – по договорам, заключенным в рамках арендных отношений.
4. Дата платежа – в отношении дивидендов, безвозмездно поступивших денежных средств.

В случаях, когда связь между полученными доходами и произведенными расходами, отраженных в разных периодах не выявлена, налогоплательщику необходимо полученный доход распределить в соответствии с принципом равномерности. Этот принцип действует при получении дохода от производства с длительным циклом и при отсутствии поэтапной сдачи работ. Такой порядок распределения доходов должен быть отражен в учетной политике организации.

Расходы, связанные с производством и реализацией возможно

признать: 1. В день передачи сырья продавцом или на дату акта приемки-передачи – по материальным расходам.

2. Ежемесячно в последний день – для амортизации.

3. Ежемесячно – для затрат на оплату труда.

4. На дату, когда произошло оказание услуг, – для ремонта основных средств.

5. На дату оплаты в соответствии с контрактом или равномерно во время всего периода его действия – расходы по ОМС и ДМС.

Внереализационные и прочие расходы возможно признать:

1. На дату начисления – для налогов, резервов.

2. На дату расчетов согласно контракту или последний день месяца – для комиссионных сборов, оплаты работ по контрактам, арендной платы.

3. На дату оплаты – для подъемных, компенсаций за использование личного транспорта.

Принципиальное отличие кассового метода от метода начисления заключается в том, что при использовании кассового метода, доходы налогоплательщика отражаются в момент зачисления денежных средств на расчетные счета или поступления в кассу или же было получено имущество, выступающее оплатой задолженности. Учет расходов происходит в момент фактической оплаты.

Однако, существуют ограничения по применению кассового метода налогоплательщиками. Не имеют право использовать данный метод:

1. Хозяйствующим субъектам, средняя выручка у которых за предыдущие 4 квартала без учета НДС более 1 миллиона за каждый квартал.

2. Банки.

3. Кредитные потребительские кооперативы.

4. Микрофинансовые организации.

5. Контролирующие лица контролируемых иностранных фирм

6. Организации, которые добывают углеводородное сырье на новом морском месторождении, при наличии соответствующей лицензии, а также

операторы указанных месторождений.

Налоговой базой для целей налогообложения прибыли признается денежное выражение прибыли. Все доходы и расходы налогоплательщиков в результате хозяйственной деятельности учитываются в денежной форме. Для расчёта налоговой базы, налогооблагаемая прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае если в отчетном (налоговом) периоде расходы налогоплательщика превысили доходы, т.е. был получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю [36, с.89].

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством.

Система налогового учета определяется налогоплательщиком самостоятельно на основе принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета отражается в учетной политике для целей налогообложения и утверждается приказом руководителя. Данные налогового учёта должны отражать порядок определения доли расхода или убытка, учитываемой для целей налогообложения в данном отчётном (налоговом) периоде, сумму остальных расходов или убытков, которые переносятся на расходы следующих налоговых периодов, суммы создаваемых резервов и т. д.

Расчет налоговой базы по итогам каждого отчётного (налогового) периода происходит на основании данных налогового учёта, если порядок

группировки и учёта объектов хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка их группировки и отражения в бухгалтерском учёте.

Налоговый учёт подтверждают следующие документы:

1. Первичные учётные документы, в том числе бухгалтерские справки.
2. Аналитические регистры налогового учёта [2].

Аналитические регистры налогового учета – это систематизирование данных налогового учёта за отчётный (налоговый) период, сгруппированных без распределения по счетам бухгалтерского учёта, предназначенные для систематизации и накопления информации.

Таким образом, механизм формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций представляет собой достаточно трудоемкий процесс, требующий соблюдения всех норм и требований, предусмотренных главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В ПАО «УРАЛКАЛИЙ»

### 2.1. Организационно – экономическая характеристика

#### ПАО «Уралкалий»

Публичное акционерное общество «Уралкалий» - это крупнейший мировой производитель минеральных удобрений. Общество разрабатывает Верхнекамское месторождение калийно-магниевых солей.

Основной вид продукции - хлористый калий, используемый как удобрение для прямого внесения в почву, в качестве сырья при производстве сложных удобрений; а также в химической, нефтехимической, пищевой, фармацевтической, атомной и других отраслях.

Согласно Уставу, утвержденному общим собранием акционеров ПАО «Уралкалий» вправе осуществлять любые не запрещенные федеральными законами виды деятельности.

В рамках текущей деятельности Уставом организации предусмотрены следующие виды деятельности:

- 1) производство и продажа калийных удобрений и прочих продуктов основной химии;
- 2) добыча калийно-магниевых и каменных солей, их обогащение, переработка и реализация;
- 3) ведение поисково-оценочных, разведочных и добычных работ на алмазы, золото и платину; добычу иных полезных ископаемых;
- 4) производство продукции из сопутствующих материалов и отходов производства;
- 5) геологоразведочная деятельность;
- 6) маркшейдерские работы;
- 7) топографо-геодезическая деятельность;
- 8) размещение отходов производства в подземных выработках.

Перечень видов деятельности, предусмотренных Уставом организации, также включает инвестиционную деятельность и ряд финансовых видов деятельности (внешнеэкономическая деятельность, коммерческое посредничество). ПАО «Уралкалий» привлекает заемные средства для осуществления своей текущей деятельности и отдельных видов проектов.

Среднегодовая численность работающих в организации сотрудников составила 11203 человек за 2016 год, численность работающих на 31.12.2016г. составила 11461 человек (на 31.12.2015г.- 11509 человек).

В 2016 году бухгалтерский учет в организации велся в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и другими нормативными документами, определяющими порядок организации и ведения бухгалтерского учета; правилами, установленными Учетной политикой для целей бухгалтерского учета, утвержденной приказом по ПАО «Уралкалий» от 31.12.2015г. №1990.

Основные элементы учетной политики для целей бухгалтерского учета на 2017 год:

1. Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа

принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Применительно к операциям, связанным с реализацией продукции на экспорт, датой признания дохода и, следовательно, датой отражения выручки от реализации экспортной продукции в бухгалтерском учете является дата перехода права собственности на экспортируемую продукцию от экспортера к покупателю, даже если в момент перехода права собственности окончательная цена не определена, а определяется при соблюдении оговоренных контрактом условий.

Выручка признается доходом от обычных видов деятельности, если величина полученного дохода составляет 5% и более от общей суммы доходов за отчетный период.

2. Объектами учета затрат на производство и реализацию продукции являются:

1) места возникновения этих затрат (подразделения, цеха, участки, технологические переделы и др.);

2) географические сегменты: внешнеэкономическая деятельность, внутренний рынок:

3) операционные сегменты: виды однородной продукции, полуфабрикаты, заказы, услуги, изделия (в разрезе подразделений).

3. Общехозяйственные расходы подразделений являются управленческими расходами, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и списываются ежемесячно в дебет счета 90-8 «Управленческие расходы».

4. Расходы на продажу, за исключением расходов на упаковку и транспортировку продукции с особым переходом права собственности, подлежат ежемесячному списанию на счет 90-7 «Расходы на продажу». Расходы на продажу включаются в себестоимость отгруженной продукции прямым путем, либо путем распределения, между отдельными видами



продукции исходя из количества отгруженных тонн.

5. К незавершенному производству относятся:

- 1) продукция, не прошедшая всех операций обработки, предусмотренных технологическим процессом;
- 2) остатки полуфабрикатов собственного производства;
- 3) остатки невыполненных заказов вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств.

Незавершенное производство учитывается по фактической цеховой себестоимости на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства», по фактически произведенным затратам на счете 23 «Вспомогательное производство».

6. К расходам будущих периодов относятся следующие расходы:

- 1) расходы, связанные с получением неисключительных прав на программные продукты и иные результаты интеллектуальной деятельности и производимые в виде фиксированного разового платежа (п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»);
- 2) расходы, произведенные в связи с предстоящими работами по договору строительного подряда (п. 16 и 21 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»);
- 3) прочие расходы, прямо поименованные в учетной политике.

7. Амортизация объектов основных средств производится линейным способом.

Для определения срока полезного использования объекта основных средств, принятых к учету после 1 января 2002 года, Общество руководствуется Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». По объектам основных средств, принятых к учету до 01.01.2002г., Общество руководствуется Постановлением Совмина СССР от 22.10.1990 №1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

Кроме того, срок полезного использования объекта основных средств может устанавливаться ПАО «Уралкалий» исходя из:

- 1) ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- 2) ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- 3) нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

По основным средствам, приобретенным до 01.01.2002г. амортизация объектов основных средств производится двумя способами:

- линейным способом, при котором годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости (или текущей (восстановительной) в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации (с учетом коэффициентов), установленной при вводе данного объекта;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции - применяется к группе основных средств, включающей в себя здания и сооружения горных цехов рудоуправлений (перечень данных объектов утверждается приказом по ПАО «Уралкалий»), а также по транспорту, кроме специальных машин.

8. Срок полезного использования объектов основных средств (в том числе, временных объектов основных средств) устанавливается в соответствии с Классификатором основных средств ПАО «Уралкалий», разработанным в Обществе на основании классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. №1.

Основные показатели финансово – хозяйственной деятельности в ПАО «Уралкалий» за 2014 – 2016 годы рассмотрены в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Основные экономические показатели финансово – хозяйственной  
деятельности ПАО «Уралкалий» за 2014-2016 гг.

Наименование показателей	Период			Абсолютное отклонение ( )		Относительное отклонение (%)	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Выручка от реализации работ, услуг, млрд. руб.	119,3	172,1	131,3	52,8	-40,8	44,3	-23,7
2. Себестоимость выполненных работ, услуг, млрд. руб.	29,1	30,5	33,3	1,4	2,8	4,6	9,2
3. Прибыль от продаж, млрд. руб.	59,0	108,9	65,2	49,9	-43,7	84,8	-40,1
4. Чистая прибыль, млрд. руб.	3,5	30,5	66,3	27,0	35,8	779	117,6
5. Среднегодовая сумма дебиторской задолженности, млрд.	8,4	4,7	3,0	-3,7	-1,7	-44,0	-36,2
6. Сумма кредиторской задолженности, млрд.	6,0	8,6	8,5	2,6	-0,1	43,3	-1,2
7. Среднесписочная численность чел.	11034,0	11509,0	11461,0	475,0	-48,0	4,3	-0,4
8. Производительность труда	0,012	0,014	0,011	0,002	-0,003	16,7	-21,4

По данным, приведенным в таблице 2.1, можно сделать вывод, что выручка от реализации товаров увеличилась в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 52,8 млрд. руб., а в 2015 году по сравнению с 2016 годом уменьшилась на 40,8 млрд. рублей. Сумма выручки от реализации характеризует абсолютный результат использования ресурсов предприятия. За 2014-2016 гг. данный показатель увеличивается к 2015 году и снижается к 2016 году, что говорит об уменьшении эффекта от использования ресурсов

предприятия.

Себестоимость проданной продукции в 2014 году по сравнению с 2015 годом увеличилась на 1,4 млрд. рублей, а в 2015 году увеличилась на 2,8 млрд. рублей, по сравнению с 2016 годом. Такое повышение фактической себестоимости товарной продукции по сравнению с плановой вызвано перерасходом сырья и материалов, дополнительной заработной платой сотрудников.

На протяжении рассматриваемого периода наблюдаются нестабильные показатели прибыли от продаж. В 2014 году по сравнению с 2015 годом данное увеличение составляет 84,8%, а в 2015 году по сравнению с 2016 годом происходит уменьшение на 40,1%. Уменьшение прибыли от продаж обусловлено рядом факторов: увеличением себестоимости продукции, ростом объема реализации убыточной продукции и изменением цены реализации продукции.

Увеличение чистой прибыли от продаж в 2014 году на 779,0% по сравнению с 2015 годом происходит за счет оптимизации товарного запаса, то есть вывода из оборота товара с низкой скоростью продажи, что позволяет увеличить долю высокооборотчиваемых товаров. А в 2016 году также происходит увеличение данного показателя на 117,6% по сравнению с 2015 годом, что свидетельствует об увеличении эффективности использования ресурсов предприятия.

На протяжении рассматриваемого периода среднегодовая сумма дебиторской задолженности имеет тенденцию к уменьшению. В 2015 году происходит уменьшение на 3,7 млрд. руб., по сравнению с 2014 годом, что составляет 44,0%, а в 2016 году по сравнению с 2015 годом – на 1,7 млрд. рублей, что составляет 36,2%. Такое уменьшения показателя свидетельствует о своевременности расчетов клиентов за реализованные товары, а также эффективной политике руководства в части контроля выполнения обязательств контрагентами.

Также наблюдается увеличение кредиторской задолженности в 2015

году на 2,6 млрд. руб. по сравнению с 2014 годом, такое увеличение составляет 43,3%. А в 2016 году по сравнению с 2015 годом происходит уменьшение на 0,1 млрд. рублей. Увеличение кредиторской задолженности в 2015 году связано с задержкой платежей своим поставщикам, а также росте полученных предприятием кредитов и займов.

На протяжении 2014-2016 гг. наблюдается увеличение среднесписочной численности работников предприятия. Если в 2014 году данный показатель составлял 11034 человек, в 2015 году - 11509 человек, то в 2016 происходит небольшое сокращение работников на 48 человек, что в процентном соотношении к 2015 году составляет 0,4%. Увеличение количества работников в 2015 году способствовало росту производительности труда на 16,7%. Рост рентабельности продаж свидетельствует об увеличении объемов производства ПАО «Уралкалий». В 2015 году данный показатель увеличился на 14,8 тыс. рублей, а в 2016 на 32,8 тыс. рублей.

Основополагающей характеристикой стабильного положения предприятия на рынке выступает ее финансовая устойчивость. Анализ финансового состояния организации обусловлен стабильностью экономической среды. Финансовая устойчивость характеризуется стабильным превышением доходов над произведенными расходами.

Общепринятые подходы к анализу финансовой устойчивости организации предполагают ее оценку с использованием абсолютных и относительных показателей.

Финансовое состояние предприятия — это экономическая категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота и способность субъекта хозяйствования к погашению долговых обязательств и саморазвитию на фиксированный момент времени.

Анализ показателей финансовой устойчивости ПАО «Уралкалий» в период 2014-2016 гг. приведен в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Анализ показателей финансовой устойчивости ПАО «Уралкалий» в период  
2014-2016 гг.

Наименование показателей	Период			Абсолютное отклонение ( )		Относительное отклонение (%)	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Внеоборотные активы, млрд. руб.	144,4	479,4	522,3	335	42,9	232,0	8,9
Оборотные активы, млрд. руб.	265,1	126,6	108	-138,5	-18,6	-52,2	-14,7
Величина реального собственного капитала, млрд. руб.	409,6	606	630,4	196,4	24,4	47,9	4,0
Долгосрочные обязательства, млрд. руб.	296,1	435,8	354,8	139,7	-81	47,2	-18,6
Краткосрочные обязательства, млрд. руб.	42,2	68,4	107,4	26,2	39	62,1	57,0
Всего источников, млрд. руб.	71,2	101,7	168	30,5	66,3	42,9	65,2
Капитал и резервы, млрд. руб.	144,4	479,4	522,3	335	42,9	232,0	8,9
Коэф. соотношения заемных и собственных средств	4,7	5,0	2,8	0,2	-2,2	4,3	-44,5
Коэф. обеспеченности собственными оборотными средствами	-0,3	-29,8	-3,3	-29,5	26,5	10698,9	-89,0
Коэф. финансовой независимости	0,2	0,2	0,3	0,0	0,1	-	-
Коэф. финансовой устойчивости	0,9	0,9	0,8	0,0	-0,1	-	-

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств является одним из основополагающих экономических показателей, который дает представление о пропорции, которую составляют заемные и собственные средства организации. На протяжении рассматриваемого периода данный показатель увеличивается к 2015 году на 4,3% и уменьшается к 2016 на 44,5%. Преобладание собственных средств свидетельствует о хорошем

финансовом положении организации на рынке, а преобладание заемных средств отражает неустойчивое финансовое положение.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами отражает долю оборотных активов, которая финансируется за счет собственных средств организации. В период 2014-2016 гг. на предприятии наблюдается тенденция, отражающая уменьшение данного показателя.

Коэффициент финансовой независимости равен отношению собственного капитала и резервов к сумме активов предприятия. В период 2014-2016 гг. происходит рост данного показателя, что говорит об укреплении финансовой устойчивости организации.

Коэффициент финансовой устойчивости показывает, насколько активы компании профинансированы за счет надежных и долгосрочных источников. Т. е. показывает долю источников для финансирования своей экономической деятельности, которые организация на добровольной основе сможет привлечь. Нормативное значение показателя больше единицы. Если же коэффициент будет менее единицы, как это отображено в таблице 2.2, то это свидетельствует о снижении платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия, из этого следует, что большая часть имущества сформирована за счет заемных средств.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно.

Правила учета затрат на создание продукции, продажу товаров, выполнение работ в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету. Основные статьи затрат ПАО «Уралкалий» за 2014-2016 гг. приведены в таблице 2.3.

Таблица 2.3

## Структура затрат ПАО «Уралкалий» за 2014-2016 гг.

Показатели	2014г.		2015г.		2016г.	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%
1	2	3	4	5	6	7
Материальные затраты	31,4	51,9	35,4	53,2	36,1	49,5
Затраты на оплату труда	7,3	12,1	8,4	12,6	9,3	12,8
Отчисления на социальные нужды	1,5	2,5	1,8	2,7	2,0	2,8
Амортизация	8,1	13,4	8,1	12,2	9,5	13,0
Прочие расходы	12,2	20,1	12,8	19,2	16,0	21,9
Итого затрат на производство и реализацию	60,5	100,0	66,5	100,0	73,0	100,0

Основные расходы ПАО «Уралкалий» приходятся на материальные затраты, которые занимают более 50% от всех структуры затрат на протяжении всего рассматриваемого периода.

Прочие расходы в среднем составляют от 19,2 до 20,1 процента в 2015г. и 2014 году соответственно.

На протяжении 2014-2016 гг. наблюдается рост затрат на заработную плату, и как следствие, рост отчислений на социальные нужды. В структуре всех затрат на производство и реализацию доля данных расходов не превышает и 15,6% за весь период.

Немаловажной затратной статьей является начисленная амортизация, ее доля за рассматриваемый промежуток времени колеблется в пределах от 12,2 до 13,4%.



## 2.2. Анализ формирования налоговой базы и расчет налога на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий»

Налог на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий» начислен в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с законодательством, действующим или по существу принятым на отчетную дату в каждой из юрисдикций, где зарегистрированы предприятия организации.

Расходы по НПО включают текущий и отложенный налоги и признаются в прибыли или убытке за год, если только они не должны быть отражены в прочем совокупном доходе или капитале в связи с тем, что относятся к сделкам, отражаемым в составе прочего совокупного дохода или капитала в том же или в другом отчетном периоде [17, с.36].

Неопределенные налоговые позиции в ПАО «Уралкалий» переоцениваются руководством на каждую отчетную дату. Обязательства отражаются по тем позициям НПО, которые могут оказаться необоснованными, в случае их оспаривания налоговыми органами. Обязательства по штрафам, пеням и налогам, кроме налога на прибыль, отражаются на основе наилучшей оценки руководством затрат, необходимых для урегулирования обязательств на отчетную дату. Текущий налог представляет собой сумму, которую предполагается уплатить или возместить из бюджета в отношении налогооблагаемой прибыли или убытка.

Отложенный налог на прибыль признается в отношении временных разниц между балансовой стоимостью активов и обязательств, отраженных в консолидированной финансовой отчетности, и соответствующими данными налогового учета, используемыми при расчете налогооблагаемой прибыли.

Отложенные налоговые обязательства, как правило, отражаются с учетом всех облагаемых временных разниц. Отложенные налоговые активы отражаются с учетом всех вычитаемых временных разниц при условии

высокой вероятности наличия в будущем налогооблагаемой прибыли для использования этих временных разниц. Налоговые активы и обязательства не отражаются в финансовой отчетности, если временные разницы возникают вследствие первоначального признания активов и обязательств в рамках сделок, которые не влияют ни на налогооблагаемую, ни на бухгалтерскую прибыль [28, с.74-83].

Кроме того, отложенные налоговые обязательства не отражаются в финансовой отчетности, если временные разницы возникают в результате первоначального признания гудвила.

Отложенные налоговые активы и обязательства по НПО рассчитываются с использованием ставок налогообложения (а также положений налогового законодательства), которые были утверждены или практически утверждены законодательством на отчетную дату и, как предполагается, будут действовать в период реализации налогового актива или погашения обязательства.

Отложенные налоговые активы могут быть зачтены против отложенных налоговых обязательств только в рамках каждой отдельной компании ПАО «Уралкалий». Отложенные налоговые активы в отношении уменьшающих налогооблагаемую базу временных разниц и перенесенных на будущие периоды налоговых убытков признаются лишь тогда, когда существует высокая вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли, которая может быть уменьшена на сумму таких вычетов. Отложенный налог на прибыль не отражается в отношении нераспределенной прибыли дочерних компаний, накопленной за период после их приобретения, поскольку организация контролирует политику выплаты дивидендов дочерней компанией и существует высокая вероятность того, что временная разница не будет уменьшаться в обозримом будущем за счет выплаты дивидендов или по иной причине.

Рассмотрим финансовые показатели, которые содержатся в отчетах о прибылях и убытках за 2014-2016 гг.

Таблица 2.4

Динамика финансовых показателей ПАО «Уралкалий» за 2014-2016гг.  
Млрд. руб.

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	Абсолютное отклонение (±)		Относительное отклонение (%)	
				2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка от реализации, млрд. руб.	119,3	172,1	131,3	52,8	-40,8	44,3	-23,7
Валовая прибыль, млрд. руб.	90,2	141,1	98,0	50,9	-43,1	56,4	-30,5
Прибыль (убыток) до налогообложения, млрд. руб.	1,1	35,1	81,0	35,0	46,0	2971,4	130,2
Текущий налог на прибыль, млрд. руб.	-	2,1	12,3	-	10,2	-	466
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, млрд. руб.	3,4	30,3	66,3	26,9	36,0	774,1	118,8

Выручка от реализации в 2015 г. по сравнению с 2014 г. увеличилась на 44,3%, что соответствует 52,8 млрд. руб. В 2016 году происходит уменьшение данного показателя на 23,7% по сравнению с 2015 годом из-за увеличения себестоимости выпускаемой продукции.

Валовая прибыль в 2015 году увеличивается на 56,4 % по сравнению с 2014 годом, и уменьшается в 2016 году на 30,5%, что соответствует 43,1 млрд. рублей. Снижение показателя связано с уменьшением выручки от реализации продукции.

Прибыль до налогообложения является финансовым итогом, отражающим результат деятельности организации. Рост данного показателя на протяжении 2014-2016 гг. свидетельствует о том, что коммерческая деятельность предприятия была эффективной. В 2015 году увеличение произошло на 35 млрд. руб., в 2016 г. по сравнению с 2015г.- на 46 млрд. рублей.

Текущий налог на прибыль организаций в 2014 году равен нулю. В

2016 году по сравнению с 2015 годом произошло увеличение показателя на 10,2 млрд. рублей. Увеличение происходит вследствие увеличения показателя прибыли до налогообложения.

На протяжении рассматриваемого периода наблюдается тенденция по увеличению чистой прибыли. В 2015 году данный показатель увеличился на 26,9 млрд. руб., а в 2016 году – на 36 млрд. руб., что соответствует 118,8%. Увеличение чистой прибыли обусловлено опережающими темпами роста доходов предприятия над произведенными расходами. Стабильное увеличение данного показателя свидетельствует о повышении эффективности управления затратами на данном предприятии.

ПАО «Уралкалий» формирует в бухгалтерском учете и раскрывает в бухгалтерской отчетности информацию о расчетах по налогу на прибыль организаций в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

По результатам деятельности за 2014 год в налоговом учете получен убыток.

Сумма начисленного налога на прибыль по данным налоговой декларации за 2014 год составила 0,00 руб.

Сумма условного расхода, отраженного в бухгалтерском учете «Условный расход по налогу на прибыль» составил 177444707 руб.

Сумма постоянных налоговых активов составила в 2014 году 2192575664 руб., основные изменения по статьям:

- постоянная разница по дивидендам полученным в размере 1920777525 руб.;

- постоянная разница по переоценке активов в размере 229912648 руб.

Сумма постоянных налоговых обязательств составила в 2014 году: -40373635 руб. в том числе:

- по операциям за прошлые налоговые периоды в размере -796742799 руб.;

- по операциям за текущий налоговый период в размере 756369164 руб.

Сумма отложенных налоговых активов (далее ОНА) на начало 2014 года составляла 619421595 руб. В течение 2014 года произошло увеличение ОНА на сумму 2114094885 руб.

Данное изменение произошло из-за возникновения временных разниц в том числе:

1) По операциям прошлые налоговые периоды в размере 331967307 руб., основные изменения:

- по статье переносимые убытки в размере 35299632 руб.;
- по статье прибыли и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году в размере - 21349283 руб.

2) По операциям за текущий налоговый период в размере 1519392866 руб., основные изменения:

- по статье переносимые убытки в размере 850746980 руб.;
- по статье суммовые разницы в размере 710794040 руб.;
- по статье прочие расходы организации в размере 181188255 руб.

3) Корректировка сальдо отложенного налогового актива в размере 262734712 руб.

Сумма отложенных налоговых обязательств (далее ОНО) на начало 2014 года составляла 7841317450 руб. В течение 2014 года произошло увеличение ОНО на сумму 461746119 руб. Данное изменение произошло из-за возникновения временных разниц, а именно:

1) По операциям прошлые налоговые периоды в размере 203272572 руб., основные изменения:

- по статье амортизация ОС в размере 125370023 руб.;
- по прибыли и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году в размере 76446244 руб.

2) По операциям за текущий налоговый период в размере 260631073 руб., основные изменения:

- по статье амортизация ОС в размере 279208552 руб.;
- по статье кап. вложения, выполненные собственными силами

74285412 руб.;

- по статье прибыли и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году в размере - 109607463 руб.

3) Корректировка отложенного налогового обязательства в размере – 2157526 руб.

Текущий налог на прибыль организаций рассчитанный в соответствии с положениями ПБУ 18/02 составил 0,00 руб.  $(177444707 + 756369164 - 2192575664 + 1519392866 - 260631073 + 756369164 - 2192575664)$ , что соответствует данным налоговой декларации за 2014 год.

По результатам деятельности за 2015 год в налоговом учете получена прибыль. С учетом суммы убытка, уменьшающего налогооблагаемую базу за отчетный период, прибыль составила 13962106859 руб.

Сумма начисленного налога на прибыль по данным налоговой декларации за 2015 год составила 2166451099 руб.

Сумма условного расхода, отраженного в бухгалтерском учете «Условный расход по налогу на прибыль» составил 5453202252 руб.

Сумма постоянных налоговых активов (далее ПНА) составила в 2015 году 712471099 тыс. руб., основные изменения по статьям:

- постоянная разница по дивидендам полученным в размере 2262995594 руб.;

- постоянная разница по переоценке активов в размере 2119485872 руб.

Сумма постоянных налоговых обязательств (далее ПНО) составила в 2015 году: 288218970 руб. в том числе:

- по операциям за прошлые налоговые периоды в размере - 117250982 руб.;

- по операциям за текущий налоговый период в размере 405469952 руб.

Сумма отложенных налоговых активов на начало 2015 года составляла 2733516486 руб.

В течение 2015 года произошло погашение ОНА на сумму 2316971582 руб. Данное изменение произошло из-за гашения временных разниц в том

числе:

1) По операциям прошлые налоговые периоды в размере 115281517 руб., основные изменения:

- по статье переносимые убытки в размере 237305340 руб.;
- по статье прочие (расходы на оплату услуг банка) - 121644118 руб.;

2) По операциям за текущий налоговый период в размере - 2486759447 руб., основные изменения:

- по статье переносимые убытки в размере – 1424487047 руб.;
  - курсовые разницы по обязательствам, выраженным в валюте, и подлежащим оплате в рублях - 699540213 руб.;
  - по статье прочие (расходы на оплату услуг банка) - 175658463 руб.;
  - по статье резерв на оплату отпусков и вознаграждений - 168632464 руб.
- 3) Корректировка сальдо отложенного налогового актива в размере 55506348 руб.

Сумма отложенных налоговых обязательств (далее ОНО) на начало 2015 года составляла 8303063571 руб.

В течение 2015 года произошло увеличение ОНО на сумму 534199565 руб. Данное изменение произошло из-за возникновения временных разниц, а именно:

1) По операциям прошлые налоговые периоды в размере - 1969465 руб., основные изменения:

- по прибыли и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году в размере - 1969465 руб.

2) По операциям за текущий налоговый период в размере 492990559 руб., основные изменения:

- по статье амортизация ОС в размере 156317354 руб.;
- по статье капитальные вложения, выполненные собственными силами 36982839 руб.;
- по статье резервы по сомнительным долгам в размере 260445008 руб.;
- по статье прочие доходы в размере 22795628 руб.

3) Корректировка отложенного налогового обязательства в размере 43178471 руб.

Текущий налог на прибыль организаций, рассчитанный в соответствии с положениями ПБУ 18/02 составил 2166451099 тыс. руб.:  $(5453202252 + 405469952 - 712471099 + (- 2486755491) - 492990559)$ , что соответствует данным налоговой декларации за 2015 год.

Пересчет в связи с изменением ставки налога на прибыль до 17% (2% - федеральный бюджет, 15% - в бюджет Пермского края) по состоянию на 31.12.2015г.

По результатам деятельности ПАО «Уралкалий» за 2016 год в налоговом учете получена прибыль в сумме 79031276 тыс. руб.

Сумма начисленного налога на прибыль по данным налоговой декларации за 2016 год составила 12261228 тыс. руб.

Сумма условного расхода по налогу на прибыль составила 12541355 тыс. руб.

Сумма постоянных налоговых активов составила в 2016 году 830289 тыс. руб., основные изменения по статьям:

- по операциям за прошлые налоговые периоды в размере 171 тыс. руб.;
- по операциям за отчетный налоговый период в размере 794821 тыс. руб., в том числе по дивидендам полученным в размере 773518 тыс. руб.;
- изменение ставки по налогу на прибыль 35297 тыс. руб.

Сумма постоянных налоговых обязательств составила в 2016 году: 1921225 тыс. руб. в том числе:

- по операциям за прошлые налоговые периоды в размере (55555) тыс. руб.;
- по операциям за отчетный налоговый период в размере 1306349 тыс. руб., основные изменения по статьям:
  - по резерву под обесценение финансовых вложений в размере 749372 тыс. руб.;

- по резервам, созданным в связи с признанием оценочных



обязательств в бухгалтерском учете, в размере 141549 тыс. руб.;

- по переоценке финансовых активов в размере 188723 тыс. руб.;

- изменение ставки по налогу на прибыль 670431 тыс. руб.

Сумма отложенных налоговых активов на начало 2016 года составляла 417545 тыс. руб.

В течение 2016 года произошло увеличение ОНА на сумму 28196 тыс. руб. Данное изменение произошло из-за возникновения/погашения временных разниц, в том числе:

- по операциям за прошлые налоговые периоды, по статье временные разницы по расходам на освоение природных ресурсов в размере (10263) тыс. руб.;

- по операциям за отчетный налоговый период в размере 11445 тыс. руб.;
- изменение ставки по налогу на прибыль в размере 27014 тыс. руб.

Сумма отложенных налоговых обязательств на начало 2016 года составляла 8837263 тыс. руб.

В течение 2016 года произошло увеличение ОНО на сумму 2145079 тыс. руб. Данное изменение произошло из-за возникновения/погашения временных разниц, в том числе:

- по операциям прошлые налоговые периоды в размере 679831 тыс. руб.;
- по операциям за отчетный налоговый период в размере 803100 тыс. руб.;

- изменение ставки по налогу на прибыль в размере 665664 тыс. руб.;

- корректировка сальдо ОНО в размере (3516) тыс. руб.

Общество произвело пересчет сальдо ОНА и ОНО по состоянию на 31.12.2016г. исходя из ставки налога на прибыль 16,5% (3% - федеральный бюджет, 13,5% - в бюджет Пермского края) в связи с большой долей вероятности того, что у организации сохранится льготная ставка по налогу на прибыль из-за больших объемов капитальных вложений и благотворительности.

Таблица 2.5

Показатели структуры формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий» за 2014-2016 гг.

Показатели, формирующие налогооблагаемую базу налога на прибыль	Годы						Изменение		
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Доходы, связанные с производством и реализацией	90,2	82,9	141,7	92,6	98,0	59,1	9,7	5,4	-23,8
2. Внереализационные доходы	18,6	17,1	11,4	7,4	67,5	40,9	-9,7	33,5	23,8
3. Всего доходов	108,8	100	153,1	100	165,5	100	0,0	0,0	0,0
4. Затраты, связанные с производством и реализацией	31,3	29,1	32,8	27,8	32,8	37,8	-1,3	10	8,7
5. Внереализационные затраты	76,4	70,9	85,0	72,2	51,8	62,2	1,3	-10	-8,7
6. Всего расходов	107,7	100	117,8	100	84,6	100	0,0	0,0	0,0
7. Налоговая база по налогу на прибыль организаций	1,1	*	35,3	*	80,9	*	*	*	*

На основе данных, отраженных в таблице 2.5 можно проанализировать структуру налоговой базы по НПО и сделать следующие выводы:

- наибольший удельный вес в структуре всех полученных доходов организации занимают доходы от реализации: максимальный удельный вес наблюдается в 2015 году и составляет 92,6 млрд. руб., минимальный - в 2016 году – 59,1%. Внереализационные доходы, полученные в 2016 году составляют 40,9% от всех полученных доходов, что соответствует 67,5 млрд. руб.;

- в структуре затрат организации наибольший удельный вес приходится на внереализационные расходы, наибольший показатель в структуре составляет в 2015 году - 85 млрд. руб. Расходы, связанные с производством и реализацией занимают в среднем 32,3% от всех произведенных расходов организацией.

Приведенная ниже таблица 2.6 отражает динамику показателей, рассмотренных в таблице 2.5.

Таблица 2.6

Динамика показателей, формирующих налоговую базу налога на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий» за 2014-2016 гг.

Показатели, формирующие налогооблагаемую базу налога на прибыль	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Темп роста, в %		
	Млрд. руб.	Млрд. руб.	Млрд. руб.	2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
1	2	3	4	5	6	7
1. Доходы, связанные с производством и реализацией	90,2	141,7	98,0	51,1	-30,8	8,6
2. Внереализационные доходы	18,6	11,4	67,5	-38,7	492,0	263,0
3. Всего доходов	108,8	153,1	165,5	40,7	8,1	52,1
4. Затраты, связанные с производством и реализацией	31,3	32,8	32,8	4,8	0	4,8
5. Внереализационные затраты	76,4	85,0	51,8	11,3	-39,1	-32,1
6. Всего расходов	107,7	117,8	84,6	9,4	-28,2	-24,4
7. Налоговая база по налогу на прибыль организаций	1,1	35,3	80,9	3109,0	129,2	7254,5

На основе анализа динамики показателей структуры формирования налоговой базы по НПО, отраженных в таблице 2.6, можно сделать следующие выводы:

- на протяжении рассматриваемого периода наблюдается рост доходов от реализации в 2015 году по сравнению с 2014 на 51,1%, однако, в 2016 году данный показатель сокращается на 30,8% по сравнению с 2015 годом;

- внереализационные доходы уменьшаются к 2015 году на 38,7% и возрастают к 2016 на 492%. Несмотря на это общая сумма доходов, полученных организацией на протяжении 2014-2016 гг. имеет тенденцию к увеличению;

### 2.3. Актуальные проблемы исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Введение главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации повлекло за собой систематическое введение поправок и уточнений в некоторые пункты закона. Не смотря на это, на практике налогоплательщики часто сталкиваются с нестыковками в содержащихся в нормативно-правовых документах, а также в подзаконных актах, которые имеют, по большей части, разъяснительный характер. Все это способствует неоднозначной трактовке и неправильному применению норм 25 главы НК РФ, а, следовательно, и неправильному порядку исчисления и уплаты рассматриваемого налога.

В процессе анализа действующей налоговой системы в части налогообложения прибыли предприятий, выявлены положения, которые требуют особого внимания и пересмотра на уровне законодательства или же детальной проработки и рассмотрения в действующих нормативно-правовых актах. [54, с.10-11].

На данном этапе, выделяют несколько групп проблем в применении на практике НПО на территории Российской Федерации.

1. Проблемы, вызванные неточностями в налоговом законодательстве.
2. Проблемы, связанные с порядком определения налогооблагаемой базы по исследуемому налогу (содержат вопросы, которые касаются применения налоговых льгот отдельными плательщиками налога, процесса установления амортизационной политики предприятия).
3. Проблемы, вытекающие из процесса организации налогового учета на предприятии.
4. Проблемы, вызванные неполноценным контролем за исчислением и уплатой НПО.

Проблемы, рассмотренные во второй и третьей, могут быть устранены напрямую на предприятии на основании действующего налогового

законодательства. Решение проблем, отраженных в первой группе, зависит непосредственно от исправления неточностей законодательства на уровне государства.

На макроэкономическом уровне проблемы второй группы тоже затрагивают государство в целом, так как данные изменения затрагивают проблемы в порядке исчисления НПО. Таким образом, недостаток внимания к вопросам 1-3 группы повлечёт за собой проблемы по некорректному начислению и уплате налога на прибыль организаций в бюджет государства.

Решение проблем четвертой группы заключается в необходимости привлечения внимания к процессу построения налогового администрирования.

Первая группа проблем затрагивает применение положений 25 главы Налогового кодекса РФ как закона прямого действия. Данный закон не должен иметь подзаконных документов, которые будут разъяснять процесс его применения налогоплательщиками. В большинстве стран распространена именно такая законодательная практика.

Эффективность данного метода заключается в устранении противоречий в законах прямого действия. Формулировка статей закона должна быть четкой и ясной. Вследствие большого количества недоработок главы 25 НК РФ, этот принцип на данный момент нарушен.

1. Главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрен открытый перечень расходов, которые уменьшают налогооблагаемую базу по НПО. Для целей налогообложения прибыли налогоплательщика к расходом относятся только затраты, которые имеют документальное подтверждение и которые экономически оправданы. Также данные затраты должны быть направлены на получение дохода налогоплательщиком. Критерии принятия расходов для уменьшения налоговой базы закреплены в ст. 252 НК РФ. Законодательно не определено, какие из расходов можно считать экономически оправданными, вследствие чего, вопрос о намеренном

завышении расходов при определении налоговой базы, остается ключевым в ходе налоговых проверок. Создается риск, что, оставив данный вопрос на усмотрение плательщиков налога, практически все затраты будут подведены под понятие «экономически оправданные расходы». Что непосредственно скажется на поступлении налоговых отчислений в бюджет. Таким образом, неопределенная и неоднозначная трактовка понятий в законе повлечет к ее расширенной интерпретации.

2. В налоговом кодексе нет четких критериев отдельных видов имущества и условий его эксплуатации. Согласно п. 3 ст. 257 НК РФ нематериальным активом признается владение «ноу-хау». Ноу-хау- это лицензионное соглашение, подразумевающее собой передачу технических знаний, информации в части коммерческого или промышленного опыта. Данное определение в Налоговом кодексе не закреплено, что является причиной для несоответствия мнений налоговых органов и плательщиков налога.

3. При расчете внереализационных доходов, полученных организацией, включается доход прошлых лет, который был выявлен в текущем отчетном периоде, а в состав внереализационных расходов включаются соответственно суммы расходов прошлых лет, выявленные в отчетном периоде. Данная ситуация возможна, если нельзя четко определить период, в котором совершена ошибка. Иначе, согласно ст. 54 НК РФ, налогоплательщик обязан произвести перерасчет налоговых обязательств и предоставить уточненные декларации по налогу.

4. В Налоговом кодексе не отражен процесс ремонта основных средств, которые были получены по договорам безвозмездного пользования; хозяйственного инвентаря, а также имущества, стоимость которого не превышает 10000 руб.

5. Согласно ст. 40 НК РФ рыночная цена товара (работы, услуги) формируется при сочетании спроса и предложения на рынке идентичных или же однородных товаров (работ, услуг).

Согласно НК, идентичными признаются товарами, имеющие одинаковые характеристики. Однако, не закреплено определение идентичным товарам и услугам. Таким образом, при оценке полученных доходов от таких видов услуг и работ, возможны вопросы со стороны налоговой инспекции [2]. Вторая группа проблем, с которыми сталкиваются плательщики налога, заключается в процессе определения налогооблагаемой базы. Данные проблемы можно разделить на несколько разделов.

Согласно абз.2 п.3 ст.259 НК РФ к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы (то есть со сроком полезного использования свыше 20 лет), независимо от сроков введения в эксплуатацию объектов, допускается применение только линейного метода начисления амортизации. По остальным основным средствам можно применять линейный, или же нелинейный метод. По применению линейного и нелинейного методов начисления амортизации в отношении нематериальных активов ограничения в главе 25 НК РФ не установлены.

Из текста п.3 ст.259 НК РФ неясно, должен ли один и тот же метод амортизации применяться ко всему имуществу организации, за исключением перечисленного в предыдущем абзаце, или к имуществу в рамках одной амортизационной группы, или же для каждого объекта амортизируемого имущества может быть установлен отдельный метод. Исходя из смысла абз.2 п.3 ст.259 НК РФ можно сделать вывод, что один и тот же метод амортизации должен применяться ко всем объектам амортизируемого имущества организации. Предполагается, что налогоплательщик в любом случае станет применять нелинейный метод, позволяющий быстрее переносить стоимость имущества на расходы. Однако неопределенность в трактовке данной нормы все же есть: по каждому объекту основных средств может быть применен любой из двух методов начисления амортизации за исключением входящих в восьмую-десятую группы. В тексте главы имеется

ввиду все же предоставление права использовать любой метод по каждому объекту основных средств. В этой связи следовало бы устранить в налоговом законодательстве неоднозначные трактовки отдельных положений.

При определении группы, к которой относится имущество, возникает вопрос: если основное средство не поименовано ни в одной из амортизационных групп, установленных классификатором основных средств, то налогоплательщик устанавливает срок полезного использования на основании рекомендаций завода-изготовителя или же в соответствии с техническими условиями. Есть мнение, что применение налогоплательщиком в целях исчисления амортизации сроков, устанавливаемых самостоятельно, законодательство о налогах и сборах не предусматривает. В этом случае необходимо или делать запрос в Минэкономки России с просьбой определить место объекта в системе классификации, или по формальным признакам отказаться от уменьшения налоговой базы на такие суммы.

Наряду с традиционными методами начисления амортизации могут использоваться и ускоренные методы. Пунктом 7 ст.259 НК РФ налогоплательщикам предоставлено право применять специальные повышающие коэффициенты к основной норме амортизации в следующих случаях: для основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности (не выше 2); для основных средств, являющихся предметом договора лизинга (не выше 3).

В Налоговом кодексе дано четкое определение «агрессивной среды», но определения понятия «повышенная сменность» в главе 25 НК РФ нет. В Классификации основных средств, устанавливающая сроки полезного использования для объектов основных средств, нет никаких указаний, для какого режима работы установлены данные сроки: одно- или двухсменной работы.

В случае, когда в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности работает основное средство, которое является предметом договора лизинга, то налогоплательщик должен выбрать, какой коэффициент



использовать: или коэффициент, который предусматривает договор лизинга, или же коэффициент по условиям эксплуатации объекта. Одновременно использовать два коэффициента запрещено. Данный подход отражен в разд.5.3 Методических рекомендаций по применению главы 25.

Во-первых, в данной статье отдельно выделены основные средства, которые являются предметом договора лизинга. Получается, что лизинговые операции в данном случае имеют некое приоритетное значение по сравнению с другими видами деятельности организации. Поэтому участники таких сделок получают налоговую льготу за счет законодательного лоббирования их интересов. Во-вторых, в данной норме смешиваются понятия, связанные с физическими условиями эксплуатации объектов (агрессивность, сменность) и видом деятельности, в которой этот объект участвует.

В настоящее время в понесенные налогоплательщиком расходы можно включить все затраты, которые признаны экономически оправданными, и при многократном превышении нормативов расходования сырья и материалов у налоговых органов могут возникнуть сомнения в целесообразности включения их в состав прямых расходов. Поэтому налогоплательщикам необходимо придерживаться нормативов либо быть готовыми доказать целесообразность произведенных ими расходов. В частности, множество вопросов возникает в связи с применением норм расходования ГСМ.

В связи со вступлением главы 25 НК РФ произошли значительные изменения в составе нормируемых расходов. Так, в подп.28 п.1 ст.264 НК РФ была включена реклама деятельности налогоплательщика, а в составе ненормируемых расходов на рекламу появилось изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией.

Было уточнено также действие 1%-ного барьера по рекламным расходам: выражение «прочие виды рекламы» заменила более определенная формулировка «иные виды рекламы, не указанные в абзацах втором -

четвертом настоящего пункта».

В части представительских расходов Законом № 57-ФЗ п.2 ст.264 НК РФ был дополнен указанием на то, что в составе этих расходов принимаются расходы не только в отношении представителей других организаций, но и в отношении официальных лиц принимающей стороны, участвующих в переговорах [38, с.17-18].

По расходам на добровольное страхование жизни, здоровья и пенсионное страхование работников было дополнение, из которого следует, что при расчете предельных размеров платежей, исчисляемых в соответствии с данным подпунктом, суммы этих платежей в расходы на оплату труда не включаются.

По командировочным расходам было сделано дополнение, отсутствие которого волновало организации, работающие вахтовым методом, с момента принятия главы 25 НК РФ. В соответствии с этим подпунктом расходы на доставку от места жительства до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом, уменьшают базу по НПО. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами.

Нормы подп. 11 п. 1 ст.264 НК РФ в части расходов на компенсацию за использование для служебных поездок личного автотранспорта были дополнены словами «и мотоциклов».

Вопросы, касающиеся включения в расходы затрат на оплату труда и налоги с фонда заработной платы часто возникают при начислении исследуемого налога.

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, которые связаны с режимом работы или условиями труда, расходы, связанные с содержанием этих работников, которые предусматривает законодательство Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными

договорами.

В случае, если расходы по оплате труда, которые не указаны в списке не учитываемых для налогообложения, были понесены в связи с деятельностью, которая направлена на получение дохода, то данные расходы в обязательном порядке должны признаваться для целей налогообложения прибыли. Иначе расходы по оплате труда не учитываются.

Расходы на заработную плату сотрудников организации относятся на затраты по отдельным объектам учета по прямому признаку. Если невозможно отнести некоторые виды надбавок, доплат, стимулирующих и компенсирующих выплат сотруднику по прямому признаку, то они распределяются по объектам пропорционально суммам оплаты без надбавок в соответствии с иными методами, принятым в организации.

К расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся, в частности:

- стимулирующие начисления, включая премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство (п.2 ст.255 НК РФ);
- единовременные вознаграждения за стаж работы по специальности в рамках законодательства Российской Федерации (п. 12 ст.255 НК РФ);
- иные группы затрат, понесенных в пользу сотрудника, которые предусмотрены трудовым или коллективным договором (п.25 ст.255 НК РФ).

Согласно вышеизложенному, а также принимая во внимание положение п.21 ст.270 НК РФ, которое регламентирует порядок определения налоговой базы по исследуемому налогу, не учитываются затраты на любые виды вознаграждений, предоставляемых сотрудникам организации, кроме вознаграждений, предусмотренных трудовым или коллективным договором.

Необходимо отметить, что ст.255 НК РФ не определяет перечень выплат, признаваемых расходами в целях налогообложения прибыли, полученной организацией, а только уточняет группировку расходов.

В расходы налогоплательщика по НПО на оплату труда включаются

любые начисления сотрудникам в денежной и натуральной форме, в соответствии с трудовыми договорами и коллективными договорами, исключая те начисления, которые предусмотрены положениями ст.270 НК РФ. Недоработки, связанные с неполноценным контролем за исчислением и сбором налога на прибыль остаются главными для решения задачи усиления администрирования НПО. Указанная группа проблем вытекает из сложности разделения бухгалтерского и налогового учета в организации, что приводит к ситуации, когда предоставляемая налогоплательщиком отчетность не может быть сопоставлена в момент камеральной проверки. У налогового инспектора нет возможности обнаружить данные нестыковки в момент предоставления налоговой и бухгалтерской отчетности, а только в результате ее детальной проверки. Данные нестыковки способствуют большому количеству ошибок со стороны плательщика налога.

Таким образом, в настоящее время в механизме формирования налоговой базы, определенной главой 25 НК РФ, существует масса неточностей и недоработок, которые необходимо устранить в целях построения эффективной системы налогообложения прибыли.

## ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### 3.1. Пути совершенствования нормативно - правового регулирования взимания налога на прибыль организаций в Российской Федерации

На протяжении многих лет налоговая система РФ находится в состоянии постоянной подвижности, доработки, что непосредственно связано с изменяющейся экономической ситуацией в стране. Налоговая система достаточно сложна, механизмы по исчислению и уплате налогов и сборов зачастую требуют разъяснений для плательщиков налогов. Именно поэтому главным условием обеспечения оптимального налогового климата внутри страны является наличие современного и грамотного законодательства в области налогообложения.

В Проекте документа «Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов», который разработан Минфином России, содержится ряд предполагаемых изменений в налоговом законодательстве, которые не нашли отражения в Федеральном законе № 401-ФЗ от 30 ноября 2016 года и в настоящий момент находятся на стадии разработки.

Как показывает анализ практики взимания налога на прибыль в России, существующая система исчисления налога содержит в себе недостатки, которые требуют решения и доработки. При этом изменению подлежат не только отдельные части налоговой системы, но и система исчисления налога требует нового подхода к ее рассмотрению. Одним из существенных недостатков системы налогов является то, что НПО замедляет рост в реальном производственном секторе [40, с.90-91].

Проблемы, которые существуют в области применения рассматриваемого налога ставят под сомнение применение главы 25 НК РФ. Есть вероятность того, что НК РФ в своем окончательном и обработанном

варианте станет объемным и трудным для применения на практике, а это усложнит и без того запутанные отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Процесс реформирования налогообложения - достаточно трудоемкий и долгий, и при разработке соответствующего законодательства трудно учесть все нюансы, с которыми налогоплательщики сталкиваются на практике. Такая нестабильность в налоговом законодательстве вызывает эффект, обратный тому, ради которого принимаются данные поправки. Вместо предусмотренного упрощения в области процедуры исчисления и уплаты НПО происходит ее усложнение и запутывание, что негативно сказывается как на плательщиках налога, так и на деятельности работников налоговых органов.

Сочетание интересов государства и организаций, целостная и действующая система регуляторов в экономике, которая формирует цель и выбор стратегии хозяйствующего субъекта, методы и средства деятельности предприятия при одновременном учете приоритетных общегосударственных интересов - главное условие выхода страны на новый уровень развития.

Совершенствование механизма взимания НПО на данном этапе реализуется за счет разработки основных направлений налоговой политики. В части налога на прибыль организаций следует внести ряд изменений в законодательство по следующим приоритетным направлениям:

1. Необходимо внести изменения в НК РФ, которые будут направлены на сокращение возможностей минимизации налогообложения, связанных с переносом на будущее убытков реорганизуемых или приобретаемых компаний. Отсутствие данных ограничений создает на рынке искаженные стимулы, которые направлены на приобретение экономически неэффективного бизнеса без последующего его развития. В настоящее время законодательством допускается присоединение убыточных организаций для погашения их убытков, что уменьшает всю полученную прибыль налогоплательщика.

2. Необходимо затронуть вопрос нормативного регулирования в области отнесения процентов по долговым обязательствам на затраты, которые учитываются при формировании налоговой базы по исследуемому налогу. На сегодняшний день данные правила являются недостаточно эффективными: с одной стороны, они не предотвращают уклонение от налогообложения путем незаконного отнесения процентов на расходы, а с другой - являются достаточно трудоемкими и обременительными для добросовестных плательщиков налога.

В этих целях предполагается внесение следующего ряда изменений и ограничений:

1) необходимо реформировать действующие правила, которые ограничивают отнесение процентов на расходы, установленные Налоговым кодексом. В частности, в рамках регулирования трансфертного ценообразования следует разработать определенные правила для установления сопоставимого уровня процентной ставки при определении рыночного уровня отнесения процентов в отношениях, которые возникли между взаимозависимыми лицами, а также между лицами, сделки между которыми признаются контролируемыми;

2) с учетом внесения изменений в законодательство, направленных на противодействие минимизации налоговых поступлений путем трансфертного ценообразования, необходимо изменить подходы к противодействию практики «недостаточной капитализации», так как она характеризует явление, при котором фактическое финансирование предприятия оформляется сделкой займа, сумма или проценты по которой необоснованно завышены;

3) Сейчас в российской экономике наблюдается скромное начало восстановительной фазы инвестиционного цикла, что делает особенно актуальными меры и стимулы, направленные на ускорение инвестиционных программ (отложенных в период кризиса). В этой связи предлагается предоставить налогоплательщикам инвестиционный налоговый вычет – то

есть право уменьшать исчисленную сумму налога на прибыль на сумму расходов, связанных с приобретением (созданием) или модернизацией (реконструкцией) объектов основных средств;

4) Стимулирование регионов к росту экономического потенциала должно быть продолжено через механизм предоставления дотаций на выравнивание и грантов за достижение наивысших темпов роста налогового потенциала территорий, источником которых будут дополнительные средства от централизации в федеральном бюджете 1 процентного пункта по налогу на прибыль организаций.

Помимо указанных направлений совершенствования, одной из главных задач совершенствования системы налогообложения прибыли является ослабление ее фискальной направленности, либерализация при повышении четкости и ясности налогового законодательства, ликвидация противоречий в определении нормативной - правовой базы, неоднозначных и неопределенных налоговых процедур [44, с.6-9].

Совершенствование налога на прибыль организаций необходимо продолжать, на основе анализа отечественного и зарубежного опыта в области налогообложения. Изучив новые подходы в области взимания НПО и на их основе изменив налоговое законодательство, предполагаются следующие направления для развития:

1) максимальное унифицирование и упрощение порядка определения доходов и расходов налогоплательщика;

2) введение налоговых льгот для предприятий занимающихся инновационной деятельностью;

3) снижение налоговой нагрузки на инновационную отрасль;

4) дифференцирование ставки налога на прибыль для стимулирования роста и эффективности производства.

Данные меры могут послужить хорошей базой для корректировки налоговой политики на среднесрочную перспективу.



### 3.2. Рекомендации по оптимизации налога на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий»

Эффективные способы оптимизации налогов для организации являются такими же важными аспектами в хозяйственной деятельности, как и производственная и маркетинговая стратегии, так как обеспечивает не только сокращение затрат, путем уменьшения размера налогов в бюджет, но и обеспечивает общую безопасность самой организации.

Главной задачей организации в области налогообложения является разработка оптимальных решений производственной и хозяйственной деятельности, что способствует осуществлению легальных операции с минимальными налоговыми потерями.

Понятие «оптимизация налогообложения» включает в себя систему разнообразных схем и методик, которые позволяют выбрать оптимальное решение для конкретной ситуации хозяйственной деятельности организации.

Правильно разработанная стратегия оптимизации НПО решает сразу несколько задач:

1. Решает проблему в случае неосмотрительного выбора контрагентов.
2. Дает возможность получить дополнительные денежные средства для ведения хозяйственной деятельности организации.
3. Дает возможность привести к одному значению величины налоговой нагрузки со среднестатистическими данными в конкретном сегменте коммерческой деятельности.

Оптимизация налогообложения, осуществляемая в рамках закона, и прогнозирование возможных рисков для организации обеспечивают стабильное положение хозяйствующего субъекта на рынке, поскольку позволяют избежать крупных убытков в процессе хозяйственной деятельности.

1. Организационно - правовые способы оптимизации налогооблагаемой прибыли.

При осуществлении хозяйственной деятельности для оптимизации налога необходимо обратить внимание на следующие организационно-правовые моменты:

1) возможность осуществления деятельности в рамках специальных режимов налогообложения, при которых налог на прибыль не уплачивается: ЕСХН, УСН, ЕНВД;

2) возможность отнесения к неплательщикам налога на прибыль по п. 2 ст. 246 и п. 1 ст. 246.1 НК РФ;

3) возможность отнесения к организациям, уплачивающим только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода;

4) возможность вывода из-под налогообложения части доходов путем создания родственных организаций, не уплачивающих налог (применяющих специальные режимы, освобожденных от уплаты налога или находящихся на территории другого государства) или уплачивающих его по пониженным ставкам, которые могут применяться в отдельных регионах Российской Федерации, для осуществления части видов деятельности основной организации;

5) планирование финансово-хозяйственной деятельности и объема уплачиваемых налогов, анализ отклонений прибыли, возникающей в реальной хозяйственной деятельности, от планируемой;

6) составление оптимальных калькуляций себестоимости производимой продукции. Действующее законодательство не регламентирует порядок формирования таких документов, и организация вправе самостоятельно определять объем затрат на производство;

7) анализ содержания договоров, заключаемых с поставщиками, с целью возможности корректировки предмета договора для того, чтобы стоимость приобретенных по нему товаров обоснованно в полном размере можно было включить в затраты текущего периода единовременно. Примером могут служить следующие ситуации:

- договор на реконструкцию основных средств. Иногда он может быть

полностью или частично переквалифицирован в договор на капитальный ремонт;

- приобретаемое основное средство в некоторых случаях может быть разделено на самостоятельные объекты, часть из которых можно будет принять к учету как имущество, не подлежащее амортизации;

- при приобретении имущества с условием оказания консультационных услуг по его использованию может появиться возможность разделения его на два договора: договор купли-продажи и договор об оказании консультационных услуг;

- вместо договора купли-продажи основного средства иногда выгоднее заключить договор лизинга.

8) своевременное проведение зачета имеющихся переплат по платежам в федеральный бюджет в счет уплаты платежей по налогу на прибыль;

9) возможность получения отсрочки по уплате налога (ст. 64 НК РФ).

2. Оптимизация налогообложения прибыли при разработке учетной политики организации. Для этого необходимо:

1) четкое разделение затрат на прямые и косвенные;

2) указание на возможность учета убытка предыдущих налоговых периодов;

3) установление нижней границы отнесения имущества к амортизируемому;

4) установление оптимальных сроков полезного использования основных средств внутри выбранной амортизационной группы или указание на возможность установления срока полезного использования для каждого основного средства в момент ввода в эксплуатацию;

5) установление возможности применения повышающих коэффициентов к норме амортизации;

6) решение о создании резервов. При этом, создание резервов не приводит к уменьшению налоговой базы за налоговый период в целом, но позволяет равномерно распределять эти затраты.

3. Методы периодического регулирования суммы налога на прибыль организаций.

При осуществлении оптимизации организация может воспользоваться следующими способами оптимизации, которые имеют разовый характер:

1) по договоренности с контрагентом документы на поставку каких-либо товаров в следующем отчетном периоде могут быть оформлены текущим отчетным периодом;

2) по договоренности с контрагентом могут быть начислены штрафные санкции за невыполнение условий договора;

3) по договоренности с контрагентом может быть начислена предусмотренная договором премия за превышение объема продаж;

4) при оформлении определенного пакета документов может быть произведено списание просроченной или безнадежной дебиторской или кредиторской задолженности;

5) для целей увеличения прибыли могут быть оприходованы излишки, выявленные в результате инвентаризации [22, с.21-27].

Наиболее эффективными способами снижения нагрузки по налогу на прибыль для ПАО «Уралкалий» являются следующие:

#### 1. Резерв на ремонт основных средств.

Используя данный резерв, организация сможет списывать затраты равномерно до завершения ремонта. Если резерв не создается, вся сумма расходов на ремонт, если он выполняется подрядной организацией, будет приниматься для целей налогообложения только после окончания всех работ. В этом случае будет происходить переплата налога в течение периода проведения ремонтных работ, тогда как можно уменьшать свои доходы на сумму отчислений в резерв. Выгода будет более оправданна, если достаточно сложный, и требующий больших материальных вложений, ремонт будет происходить в течении нескольких налоговых периодов.

#### 2. Привлечение сторонних юридических организаций.

При определенном подходе, даже незначительные претензии

финансового характера к контрагентам можно увеличить в разы. Самое главное, чтобы затраты на консультацию юридических компаний не зависела от размера исковых притязаний.

Затраты на консультацию юридических компаний занижает прибыль налогоплательщика. В Налоговом кодексе не закреплены требования к обоснованию различных расходов через сравнение их с доходами, для получения которых они осуществлялись. Таким образом, размер вознаграждения юристам может быть достаточно большим, что не противоречит НК РФ.

### 3. Использование маркетинговых методов.

Данный способ достаточно прост и доступен для организации в целях налоговой оптимизации. Для дальнейшего активного роста и расширения компании необходима разработка бизнес-плана, который выполняет фирма, находящаяся на упрощённой системе налогообложения. Таким образом, денежные средства, потраченные на разработку бизнес-плана, будут учитываться при расчете налоговой базы по НПО как затраты на исследование рынка товаров или оплаты информационно-консультационных услуг.

Для снижения суммы НПО многие компании используют распространенные четыре способа.

В первом случае можно сформировать резерв для ремонта основных средств организации с привлечением крупных затрат. Экономия получается при досрочном списании денег на восстановление имущества. Расходы могут вноситься в фонд равными частями на отчетную дату налогового периода. При ежеквартальном внесении налога прибыль будет снижаться каждые три месяца.

Количество резервных средств определяется самой компанией. Отчисления рассчитываются на основании количества замен и сметы ремонтных работ. Они не должны превышать размер, установленный за последние три года. Поэтому фирмам, работающим менее трех лет, создание

резерва запрещено.

Следующим способом оптимизации является использование премии за амортизацию. При приобретении новые объекты можно учитывать, как замещение амортизационных.

Таким образом получится снизить прибыль на 30% от стоимости объекта (при замене основного средства 3–7 очереди) или 10% (для 1,2, 8, 9, 10 групп). Исключение из данного правила составляют объекты, переданные на безвозмездной основе.

Амортизационная премия учитывается только при покупке нового имущества.

Также амортизационная премия может начисляться в случае:

- достройки;
- дооборудования;
- реконструкции;
- модернизации;
- перевооружении;
- ликвидации части объектов основного фонда.

Для исключения вероятности споров с налоговой инспекцией необходимо включить возможность амортизационной премии в учетную политику. Кроме того, Налоговым кодексом запрещается продажа данных объектов на протяжении пяти лет после их ввода. Тогда премия будет считаться внереализационным доходом.

Предприятие может создать резерв сомнительных долгов. Включать в него разрешено обязательства других компаний, которые не были погашены в срок. Задолженности будут считаться расходами, снижающими прибыль. Каждый месяц или квартал производится отчисление не более 10%. Создать резерв по просроченным долгам вне реализации невозможно.

Также некоторые задолженности превышают установленное в размере 10% значение. По истечении из срока они могут быть включены в расход в единовременном порядке после плановой инвентаризации.

При создании резерва в обязательном порядке производится списание безнадежных долгов за счет этих средств. Но налоговые службы не могут обязать компанию списывать задолженности, не связанные с реализацией.

Подтверждение безнадежных долгов производится с помощью: договоров, актов и платежных поручений.

После проведенной в организации инвентаризации создаются справка и акт с указанием суммы долга. При отсутствии документации судебное решение может быть не в пользу компании. Списание будет признано налоговыми органами неправомерным.

Четвертым способом оптимизации налога на прибыль организаций является амортизация имущества, которое получено на безвозмездной основе. При передаче каких-либо объектов учредителем с 50% и более уставного капитала, его стоимость не может быть учтена в качестве доходной. Льготные условия предусматриваются для объектов, которые не продаются в течение года после передачи. Вследствие этого, компания может сэкономить средства на покупку имущества, а также уменьшить размер налогооблагаемой базы. Увеличить уставной капитал можно только на общем собрании путем принятия решения, внесения изменений в устав и регистрации их в ЕГРП.

Таким образом, оптимизация налога на прибыль – вопрос, интересующий всех российских плательщиков этого налога. В рамках действующего законодательства существуют возможности легального регулирования налогооблагаемой базы и величины уплачиваемого налога на прибыль.

Рассмотрев основные показатели хозяйственной деятельности ПАО «Уралкалий», а также проанализировав платежи по налогу на прибыль организаций в период 2014-2016 гг., можно сделать вывод о том, что финансово – экономическое состояние организации в целом удовлетворительное.

### 3.3. Использование зарубежного опыта в целях совершенствования механизма формирования налога на прибыль организаций в Российской Федерации

В течение последних лет в Российской Федерации протекают системные изменения законодательства в области налогообложения, которые способствуют сближению подхода к налогообложению в России и в иностранных государствах, что позволяет отечественной налоговой системе становиться неотъемлемой частью глобальных налоговых взаимоотношений между странами. Данные изменения обеспечивают создание среды, которая достаточно привлекательна для инвестирования и развития бизнеса в России.

Также опыт зарубежных стран в области налогообложения необходим России для построения своей рациональной системы взимания налогов. Зарубежные модели налоговой системы позволяют определить слабые стороны налогообложения, понять перспективные направления развития, а также эффективные пути их достижения.

Изучая НПО в России, целесообразно изучить принцип его построения в других развитых странах мира. В иностранных государствах налог на прибыль корпораций или же корпоративный налог является неотъемлемой частью процесса изъятия денежных средств в бюджет государства. С помощью зарубежного опыта налогообложения прибыли возможно правильно определять меры по ее усовершенствованию в Российской Федерации.

На сегодняшний день в иностранных государствах сложились похожие принципы налогообложения прибыли. В основном для получения налоговой базы по корпоративному налогу из валового дохода вычитают издержки производства, применяемые льготы и вычеты, которые использует хозяйствующий субъект [50, с.238-240].

В Японии плательщиками налога на прибыль выступают индивидуальные предприниматели и организации.



Национальная ставка по налогу равна 33,48%, префектурная - 5% от национальной (1,67% от прибыли) и муниципальная - 12,3% от национальной (4,12% от прибыли). Организации, чей уставный капитал меньше 8 миллионов иен облагаются по ставке 27 %.

В дополнение к данному налогу, который налогоплательщики перечисляют в государственный бюджет, юридические лица дополнительно уплачивают в местные бюджеты три вида налогов:

1) предпринимательский налог;

Данный налог удерживается из прибыли организации. В зависимости от префектуры незначительно размер ставки колеблется. Например, в Токио он составляет от 6 до 12% и зависит от размера уставного фонда компании и суммы прибыли, которую получило предприятие.

2) муниципальный налог;

Общенациональный корпоративный налог является базой для расчета муниципального налога. Он уплачивается в два бюджета префектур и муниципалитета. Например, для Токио, максимальные ставки по стране, налог составляет: для префектур - 4,7 %; для городского бюджета - 6 %.

3) уравнительный налог;

Сумма уравнительного налога напрямую зависит от капитала организации и числа, работающих на нем сотрудников. Рассчитывается по соответствующим таблицам и представляет собой фиксированную сумму платежа. Размер налога находится в пределах от 50 тыс. до 3750 тыс. иен. Распределяется между муниципалитетом и префектурами в соотношении 4:1.

Все данные виды местных налогов неоднократно увеличивают размер налоговой ставки корпоративного налога, так что фактически она может достигать 42%.

Сведения о доходах хозяйствующего субъекта заносятся в установленную форму и представляются в налоговое управление не позже, чем через 2 месяца после окончания финансового года компаний (в Японии финансовый год длится до 31 марта).

Система предоставляемых государством налоговых льгот, которая действует в Японии, направлена на развитие промышленно отсталых районов. При принятии решения о переносе производства хозяйствующего субъекта в такие регионы или строительстве новых производственных мощностей, организация может быть освобождена от уплаты местных налогов. В Японии существует также национальная программа субсидирования, способствующая созданию новых рабочих мест в регионах с маленькой степенью занятости. Данная система основывается на дотациях в размере от 18 до 29 тыс. иен в месяц за каждого работника. Срок субсидии составляет один год.

В ближайшее время власти Японии планируют сократить налог до уровня не менее 30 %, однако ставка этого налога все равно является одной из самых высоких. Предполагается, что корпорации будут направлять сэкономленные средства на инвестиции.

Производственная сфера в США является одной из самых дорогостоящих в мире.

Корпоративный налог относится к группе основных, которые должен уплачивать каждый хозяйствующий субъект. В отличие от других стран, налоговая система США не предусматривает возможности создания офшорных организаций. Налог на прибыль обязаны уплачивать все предприятия и организации. Размер налога зависит непосредственно от результатов деятельности налогоплательщика: чем больше полученная прибыль за отчетный период, тем больше размер подоходного налога.

Налоговой базой является чистая прибыль, полученная организацией, которая рассчитывается как разница между всеми аккумулированными поступлениями и суммой полученных расходов в течение отчетного периода.

Обязанность по уплате налога на прибыль затрагивает не только компании, являющиеся резидентами, но и иностранные предприятия, если они осуществляют предпринимательскую деятельность на территории США.

При расчете корпоративного налога применяется прогрессивная шкала

ставок, однако есть альтернатива в виде уплаты минимального сбора, таким образом у субъекта экономической деятельности появляется право использовать при расчете единую ставку с небольшими удержаниями. Однако, альтернативный налог вправе применять организации, удовлетворяющие критериям:

- в компании более 100 акционеров;
- годовой доход за последние 3 года не был выше 7,5 млн долларов.

Для организаций - нерезидентов США прибыль, полученная в результате оказания транспортных услуг на территории государства облагается по ставке 4 %.

Великобритания считается одной из самых благоприятных стран для корпораций, так как на территории государства установлены низкие налоги.

На данный момент размер корпоративного налога равняется 19 % от прибыли, но же к 2020 г. его размер планируется снизить до 17 %.

Резидентами государства признаются организации, которые зарегистрированы в стране и которые разместили там центр управления. Данные субъекты экономической деятельности уплачивают налог со всей прибыли, независимо от территории ее получения.

Компании-нерезиденты же облагаются подоходным налогом с прибыли, которая получена в Великобритании. Представительства иностранных компаний обязаны уплачивать налог по таким же правилам, что и компании-нерезиденты.

В Великобритании выделяют 5 видов юридических лиц. Полное товарищество юридическим лицом не является, поэтому облагается доход каждого из участников товарищества.

В Германии организации уплачивают корпоративный налог либо со всего общемирового дохода (неограниченная налоговая обязанность), либо только с дохода от источника в Германии (ограниченная налоговая обязанность).

Организация признается неограниченно налогообязанной, если имеет в

Германии центр эффективного управления или зарегистрированный офис.

Ограниченная налоговая обязанность возникает у иностранных организаций, которые не имеют на территории Германии ни зарегистрированного офиса, ни центра эффективного управления. Уплачиваемый в Германии налог на прибыль может быть снижен, благодаря соглашению об избежании двойного налогообложения, который заключен между ФРГ и страной получателя доходов (если такое соглашение имеет место быть).

Оценка экономических показателей компаний происходит на основе балансового метода, т.е. для сравнения берется балансовая стоимость чистых активов на конец и на начало налогового периода. Налоговой базой является прирост чистых активов за соответствующий налоговый период, с поправкой на некоторые корректировки. Исходя из этого, в Германии в отличие от других государств, обложению подлежит в том числе и нереализованная прибыль (рост стоимости актива, который находится в собственности налогоплательщика).

Налоговая ставка равна 15%. Помимо этого, к размеру корпоративного налога добавляется еще 5,5%-ный сбор солидарности, который взимается с суммы налога, подлежащей к уплате, а также налог на коммерческую деятельность, который составляет примерно 7-15%.

Таким образом, на основе последних исследований ведущие страны мира стремятся к сокращению размера корпоративного налога. Так произошло формирование тенденции к привлечению бизнеса и иностранных инвестиций для роста ВВП. По сути, данная налоговая политика государств напрямую связана с желанием правительств достичь высоких экономических показателей, которые были до кризиса.

Подробнее изучив и рассмотрев основные проблемы и опыт зарубежных стран в области налогообложения прибыли можно делить различные способы реформирования налога.

В Российской Федерации основной проблемой считается излишняя

фискальная функция налоговых органов. Она находит отражение в ужесточении порядка налогового администрирования. Но все же, создаваемые законопроекты нацелены на смягчение данного обстоятельства, путем принятия положений, позволяющих стимулировать инвестиционную активность предпринимателей. По сравнению со странами – лидерами, размер налоговой ставки в РФ не является самым высоким, но, несмотря на это, стимулирования вложений не происходит. Так, необходимо рассмотреть положения по предоставлению налоговых льгот, а также, введению прогрессивных ставок по налогу на прибыль организаций.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Магистерская диссертация на тему «Совершенствование механизма налога на прибыль организаций в Российской Федерации» посвящена рассмотрению механизма формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций в ПАО «Уралкалий». В процессе написания магистерской работы были достигнуты все цели и задачи, которые сформулированы во введении.

Первая глава работы посвящена изучению теоретических аспектов исчисления налога на прибыль организаций. Рассмотрен процесс формирования налоговой базы и изучено нормативно - правовое регулирование налога на прибыль организаций в Российской Федерации.

Налог на прибыль организаций является тем налогом, посредством которого государство активно воздействует на развитие национальной экономики. Он влияет не только на инвестиционные потоки, но и на процесс наращивания капитала. Кроме того, нельзя не оценить значение этого налога как источника дохода федерального и региональных бюджетов. В Российской Федерации налог на прибыль организаций является одним из самых доходобразующих налогов.

Различные проблемы, которые связаны с правовым регулированием отношений по установлению и взиманию налога на прибыль организаций в России, заключаются в недостаточно полном осмыслении правовой сущности этого налога.

Во второй главе магистерской диссертации рассмотрен процесс формирования и расчет налоговой базы в ПАО «Уралкалий», произведен анализ уплаты налога на прибыль в период 2014-2016 гг., а также выявлены наиболее актуальные проблемы НПО.

По проведенному анализу показателей финансово-хозяйственной деятельности ПАО «Уралкалий» можно сделать вывод о том, что в организации наблюдается переменная динамика развития. Наилучшие

результаты хозяйственной деятельности достигнуты предприятием в 2015 году, что способствовало росту финансовой устойчивости организации.

Текущий налог на прибыль организаций в 2014 году равен нулю. В 2016 году по сравнению с 2015 годом произошло увеличение налога на 10,2 млрд. рублей. Рост налога происходит вследствие увеличения показателя прибыли до налогообложения.

На сегодняшний момент, можно выделить четыре группы проблем в современной практике применения налога на прибыль организаций в России.

1. Проблемы, связанные с недоработками в законодательстве.
2. Проблемы, связанные с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.
3. Проблемы, связанные с организацией системы налогового учета.
4. Проблемы, связанные с неэффективной системой контроля за начислением и сбором налога со стороны государства.

Третья глава магистерской диссертации посвящена изучению совершенствования механизма исчисления налоговой базы по НПО в РФ, даны рекомендации по оптимизации изучаемого налога в ПАО «Уралкалий», а также рассмотрены перспективы развития налога на прибыль организаций в Российской Федерации с учетом зарубежного опыта

В ходе анализа финансовой деятельности организации ПАО «Уралкалий» был предложен ряд путей оптимизации, среди которых можно выделить следующие:

1. Создание резерва на ремонт основных средств.
2. Привлечение сторонних юридических организаций.
3. Использование маркетинговых методов.

Совершенствование налога на прибыль организаций необходимо продолжать, на основе анализа отечественного и зарубежного опыта в области налогообложения. Изучив новые подходы в области взимания налога на прибыль и на их основе изменив налоговое законодательство,

предполагаются следующие направления для развития:

- 1) максимальное унифицирование и упрощение порядка определения доходов и расходов налогоплательщика;
- 2) введение налоговых льгот для предприятий занимающихся инновационной деятельностью;
- 3) снижение налоговой нагрузки на инновационную отрасль;
- 4) дифференцирование ставки налога на прибыль для стимулирования роста и эффективности производства.

Данные меры могут послужить хорошей базой для корректировки налоговой политики на среднесрочную перспективу.

В течение последних лет в Российской Федерации протекают системные изменения законодательства в области налогообложения, которые способствуют сближению подхода к налогообложению в России и в иностранных государствах, что позволяет отечественной налоговой системе становится неотъемлемой частью глобальных налоговых взаимоотношений между странами. Данные изменения обеспечивают создание среды, которая достаточно привлекательна для инвестирования и развития бизнеса в России.

Если сравнивать ставки налога на прибыль организаций, действующими в РФ, со странами – лидерами, то размер налоговой ставки в РФ является не самым высоким, но, несмотря на это, стимулирования вложений не происходит. Так, необходимо рассмотреть положения по предоставлению налоговых льгот, а также введению прогрессивных ставок по налогу на прибыль организаций.

Мероприятия, направленные на совершенствование налога на прибыль организаций в Российской Федерации с учетом зарубежного опыта налогообложения, смогут улучшить финансовое положение малых предприятий, а внесение изменений в действующее законодательство сможет способствовать повышению регулирующей направленности налога и оказать стимулирующее воздействие на предпринимательскую активность в Российской Федерации.



## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юристь, 2017. – 65 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]: офиц. Текст. – М.: АБАК, 2017. – 784 с.
3. О подтверждении данных налогового учета первичными учетными документами для целей налога на прибыль от 10.07.2014 № 03-03-06/1/33650 [Текст] // Письмо Минфина России от 10.07.2014 № 03-03-06/1/33650
4. Налог на прибыль организаций: об учете готовой продукции [Текст]: Письмо Минфина России от 17.01.2014 № 03-03-06/1/1156// [Электронный ресурс] // Консультант плюс: [сайт]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/70637478/>
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 [Текст]: Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н. // [Электронный ресурс] // Консультант плюс: [сайт]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179209/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179209/)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/98 [Текст]: в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н // [Электронный ресурс] // Консультант плюс: [сайт]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_59275/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59275/)
7. Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ [Текст]: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 20.12.2002 № БГ—02/729 // [Электронный ресурс] // Консультант плюс: [сайт]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45263/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45263/)
8. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций [Текст]: Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 26.11.14 № ММВ-7-3/600@ //

[Электронный ресурс] // Консультант плюс: [сайт]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_172825/?frame=15](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_172825/?frame=15)

9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/2002 [Текст]: Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н // [Электронный ресурс] // Консультант плюс: [сайт]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179209/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179209/)

10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Текст]: //Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н // [Электронный ресурс] // Консультант плюс: [сайт]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179205/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179205/)

11. Агеева, О.А. Налоговое планирование как способ снижения налоговой нагрузки / О.А. Агеева // Консультант бухгалтера. - 2017. - №8. - С.12

12. Алиев, Б.Х. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» [Текст] / Б.Х. Алиев // Юнити-Дана.- 2017. - 439 с.

13. Анищенко, Д.Е. Концепция «фактического права на доходы» в российской судебной практике [Текст] / Д.Е. Анищенко // Налоги. – 2016.- №4.- С. 5-8.

14. Бабанин, В.А. Налоговое планирование как необходимый элемент финансовой деятельности предприятия в современных условиях / В.А. Бабанин // Ежемесячный информационно-аналитический журнал Дайджест-финансы.- 2017. - № 10( 106). - С. 412

15. Бармин, Д.А. Совершенствование механизма бюджетно-налогового регулирования экономики России: Автореферат [Текст] / Д.А. Бармин// - Москва.- 2016.-325 с.

16. Белецкая, Ю.А. Налог на прибыль - 2017. Обзор изменений [Текст] / Ю.А. Белецкая // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2017.- №1.-

С. 24-25.

17. Белостоцкая, В.А. Системный подход к измерению налоговой нагрузки [Текст] / В.А. Белостоцкая // Финансы.- №3. - 2017- с. 36

18. Бойков, О.В. Новые главы части второй Налогового кодекса (налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых) [Текст] / О.В. Бойков// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2016.- 421 с.

19. Боровикова, Е.М. Изменения в налогообложении, оказывающие влияние на результаты финансовых операций [Текст] / Е.М. Боровикова // Налоговый вестник. -2016.- №2.- С. 35-38.

20. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика [Текст] / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. М.: ЮрайтИздат.- 2016.- 304с.

21. Брызгалин, В.В., Новикова О.А. Учетная политика организаций на 2011 год [Текст] / В.В. Брызгалин, О.А. Новикова// М.: Эксмо, - 2017. - 192 с.

22. Бупгуева, И.А. Налоговое планирование. Делаем пошаговую оценку эффективности [Текст] / И.А. Бупгуева // Учет. Налоги. Право. -2016. - №18. -С.21-27.

23. Бурсулая, Т.К. Налог на прибыль филиала. Порядок уплаты при наличии обособленного подразделения [Текст] / Т.К. Бурсулая// Финансовая газета. – 2017.- №17.- С. 90-91.

24. Буянов, В.А. Анализ рисков в деятельности предприятия [Текст] / В.А. Буянов // Вопросы экономики.- 2016. -№8. - С. 128-134.

25. Варакса, Н.Г. Налоговый анализ [Текст] / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. -2017. -№6/212(580). - С.58-63

26. Васильева, М.В. Анализ эффективности управления финансовым результатом деятельности организаций в целях налогового планирования [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. -2016. - №11. - С.54-64

27. Васильева, М.В. Модели налогового планирования и управления прибылью предприятия в современных условиях экономики

- [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. -2017. - №3. - С.56-63
28. Васильева, М.В. Теоретические аспекты взаимодействия элементов учетно-аналитической системы финансовых результатов и системы налогового планирования деятельности торговых организаций [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет. -2017. - №5. - С.74-83
29. Васильева, М.В. Теоретические аспекты налогового планирования в общей системе планирования деятельности предприятия [Текст] / М.В. Васильева // Управленческий учет.- 2017. - №10. - С.66-77
30. Верещагин, С.А . Перенос убытков на будущее [Текст] / С. А. Верещагин // Бухгалтерский учет. -2017.- №3.- С.14-16.
31. Вилесова О.П., Казакова А.В. Основные начала законодательства о налогах и сборах [Текст] / О.П. Вилесова // Законодательство. М.- № 11. - 2016.- с. 43-50.
32. Винницкий, Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д.В. Винницкий // Статут. – 2017.- №2.- С. 63-64.
33. Гетьман, В.Г. Проблемы совершенствования учета налогооблагаемой базы [Текст] / В.Г. Гетьман // Бухгалтер и закон.- 2016.- №7. – С.3-9.
34. Горский, И.В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы [Текст]/И.В. Горский / -М.: Финансы и статистика.-2017.- 45 с.
35. Данченко, М.А. Налогообложение: учебное пособие [Текст] / М.А. Данченко // Томск.- 2017.- 256 с.
36. Демин, А.В. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность [Текст] / А.В. Демин //Налоговый вестник.- №25.- 2016. – 89 с.
37. Егорова, С.И. Налог на прибыль: что приготовили законодатели? [Текст] / С.И. Егорова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. -2017.- №8.- С. 12-14.
38. Ежова, М.А. Когда и как можно зачесть налоги, уплаченные за рубежом [Текст] / М.А. Ежова // Финансовые и бухгалтерские консультации. -2016.- №5.- С. 17-18.

39. Елина, Л.А. Неоднозначные поправки по налогу на прибыль (комментарий к Законам от 30.11.2016 N 405-ФЗ, от 30.11.2016 N 401-ФЗ) [Текст] / Л.А. Елина // Главная книга. -2017.- №1.- С. 34-36.

40. Семенихин, В.В. Налог на прибыль и банки, без резервов, с учетом Закона N 420-ФЗ [Текст] / В.В. Семенихин // Налоги. -2017.- №12.- С. 30-31.

Иванова, Т.С. Особенности налогообложения зарубежных инвесторов в Российской Федерации [Текст] / Т.С. Иванова // Налоги. -2017.- №3.- С. 90-

91. 41. Жерновой, М.В., Сухаренко, А.Н. Российско-китайское сотрудничество в сфере налогообложения [Текст] / А.В. Жерновой, А.Н. Сухаренко // Налоги. – 2016.- №4.- С.85-89.

42. Зарипов, В.М. Принципы налогообложения прибыли организаций [Текст] / В.М. Зарипов // Законодательство. - №3.-2017.- 148 с.

43. Зенкин, А.Н., Кузнеченкова, Е.В. Необоснованность налоговой выгоды как следствие отсутствия должной осмотрительности при выборе контрагента [Текст] / А.Н. Зенкин, Е.В. Кузнеченкова// Российская юстиция. – 2017. - №1. - С. 47-48.

44. Калиматов, А.М. Контролируемые иностранные компании и современные аспекты их налогообложения [Текст] / А.М. Калиматов // Налоги. – 2017.- №7.- С.6-9.

45. Качур, О.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст]/О.В. Качур/ – М.: КНОРУС.- 2017. – 304 с.

46. Колчугин, С.В. Экономическая сущность налога на прибыль [Текст] / С.В. Колчугин // Международный бухгалтерский учет.-2017.-№2.- С. 80-82.

47. Кондратов, В.А. Учетная политика 2011: бухгалтерская и налоговая [Текст] /В.А. Кондратов// М.: Ай Си Групп, 2017. – 46 с.

48. Крохина, Ю.А. Влияние международных налоговых соглашений и договоров на доходы бюджета: опыт и проблемы России [Текст] / Ю.А. Крохина // Юридический мир. -2016.- №12.- С. 20-28.

49. Жилкин, В.А. Систематизация бухгалтерского законодательства в России и в странах Евросоюза [Текст] / В.А. Жилкин // Налоги. -2017.- №2.-

С. 36-38.

50. Крылова, М. А. Экономические аспекты налогообложения прибыли предприятий в России и за рубежом [Текст] / Крылова М.А. // Молодой ученый. - 2017. - №13. - С. 238-240

51. Лермонтов, Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Текст] / Ю.М. Лермонтов // ЭЖ-Юрист. – 2017.- №7.- С. 71-77.

52. Макарова, Я.С. Правовой статус зависимого агента в соглашениях об избежании двойного налогообложения Российской Федерации [Текст] / Я.С. Макарова // Финансовое право. – 2017.- №8.- С. 25-26.

53. Пантюшов, О.В. Вопросы применения положений договора между Россией и США об избежании двойного налогообложения при уплате налога на прибыль [Текст] / О.В. Пантюшов // Законодательство и экономика. -2017.- №3.- С. 16-18.

54. Савицкий, А.И. Налоговое резидентство как ключевой признак контролирующего лица: опыт стран БРИКС [Текст] / А.И. Савицкий // Вестник Арбитражного суда Московского округа. – 2016.- №4.- С. 10-11.

55. Селедцова, Е.В. Белые пятна налога на прибыль [Текст] / Е.В. Селедцова // ЭЖ-Юрист. – 2017.- №2.- С. 71-72.

56. Семенихин, В.В. Налогообложение прибыли участников региональных инвестиционных проектов [Текст] / В.В. Семенихин // Налоги.- 2016. - №22. – С. 36-35.

57. Семенихин, В.Г. Налог на прибыль организаций. Перенос убытков на будущее [Текст] / В.Г. Семенихин //Финансовая газета. – 2017.- №10.- С. 32-38.

58. Семенихин, В.Г. Налог на прибыль с дивидендов. Заполнение декларации обеими сторонами [Текст] / В.Г. Семенихин //Финансовая газета. – 2017.- №7.- С. 14-15.

59. Симашков, Д.Ю. Институт контролируемых иностранных компаний в зарубежном праве [Текст] / Д.Ю. Симашков // Налоги. – 2016.- №3.- С. 20-

21.

60. Трофимов, С.В. Формирование налогооблагаемой прибыли российских предприятий в новых экономических условиях: ожидания и реальность [Текст] / С.В. Трофимов // Налоги. -2016.- №1.- С.44-47

61. Трофимов, С.В. Формирование налогооблагаемой прибыли российских предприятий в новых экономических условиях: ожидания и реальность [Текст] / С. В. Трофимов//Налоги. – 2016.- №1.- С. 92-98.

62. Уткина, С.А. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет [Текст] /С.А. Уткина// Изд-во: Питер.- 2017.-216 с.

63. Фирфарова, Н.В О корректировке базы по налогу на прибыль по результатам выездной проверки [Текст] / Н.В. Фирфарова // Налоговая проверка. – 2017.- №5.- С. 27-29.

64. Феоктистов, И.П. Расходы фирмы. Бухгалтерский и налоговый учет. Полное практическое руководство [Текст] / Феоктистов И.П.// Изд-во: ГроссМедиа: РОСБУХ.- 2016.-241 с.

65. Фокин, А.В. Стабильность условий хозяйствования и налогообложения [Текст]/А.В. Фокин/ Законодательство и экономика. М.- 2017.- 145 с.

66. Чайковская Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. 6-е изд., перераб. и доп. [Текст] / Н.В. Чайковская// - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и КО».- 2017. -249 с.

67. Шаров, А.С. Законодательство о налогах и сборах в судебных актах [Текст] / А.С. Шаров // УМЦ. - 2014. - 942 с.

68. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. [Текст] / С.Д. Шаталов // - М.: МЦФЭР.- 2014.- 206 с.

69. Шувалова, Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие [Текст] / Е.Б. Шувалова// ЕАОИ.- 2015. – 193 с.

70. Шарова, М.А. Налогообложение и налоговые льготы при

предоставлении и получении образовательных услуг [Текст] / М.А. Шарова // Реформы и право. – 2016.- №3.- С. 15-19