Оглавление

Введение

Глава 1. Налоговый учет в системе налогообложения прибыли предприятия

1.1. Законодательно – нормативные аспекты организации налогового учета

1.2. Контроль налоговых органов при налогообложении прибыли

Глава 2. Постановка налогового учета на предприятии

2.1 Методология учета доходов и расходов при налогообложении прибыли

2.2. Порядок и особенности исчисления налога на прибыль

Глава 3. Влияние налогового контроля налогообложения предприятий

3.1. Особенности организации контроля налогообложения прибыли

3.2. Анализ контрольных мероприятий

Заключение

Список литературы

Приложение

# Введение

Одним из основных источников финансирования всех направлений деятельности государства и экономическим инструментом реализации государственных приоритетов являются налоги. Они выполняют две основные функции: фискальную и регулирующую, - которые взаимосвязаны и взаимозависимы, причем ни одна из них не должна развиваться в ущерб другой. С переходом экономики нашего государства на основы рыночного хозяйства усиливается многоаспектное значение прибыли. Акционерное, арендное, частное или другой формы собственности предприятие, получив финансовую самостоятельность и независимость, вправе решать, на какие цели и в каких размерах направлять полученную прибыль.

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

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

Переход экономики России на рыночные отношения потребовал создания системы налогообложения прибыли предприятий (юридических лиц). Принятие Верховным Советом Российской Федерации в 1991 г. закона «О налоге на прибыль» является продолжением и углублением важнейшего элемента экономической реформы в России.

Однако постоянное экспериментирование с законодательной базой по налогу на прибыль, выражающееся в большом количестве издаваемых изменений и дополнений часто не позволяет предприятиям правильно ориентироваться в порядке исчисления налогооблагаемой базы, что приводит в конечном итоге к спорам и разногласиям с налоговыми органами.

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

Предметом исследования выступает налогообложение прибыли предприятия.

Целью является рассмотрение теоретических аспектов налога на прибыль как экономической категории и анализ действующей российской системы налогообложения прибыли предприятий и организаций и перспектив ее развития в будущем.

Исходя из поставленной цели, необходимо решить следующие задачи:

–раскрыть понятие налога на прибыль предприятий и организаций;

– раскрыть экономическую природу налога на прибыль;

– описать механизм исчисления и уплаты и контроля налога на прибыль;

– описать особенности формирования и уплаты налога на прибыль на ЗАО «ТУСК».

- определить особенности влияния контроля на налогообложение прибыли.

Теоретической и методологической основой исследования являются научные работы российских экономистов, раскрывающих теорию и практику налогообложения предприятий в России. В работе были использованы труды, раскрывающие теоретические аспекты и проблемы налогообложения предприятия

# Глава 1. Налоговый учет в системе налогообложения прибыли предприятия

## 

## 1.1. Законодательно – нормативные аспекты организации налогового

## учета

Введенная в действие с 1 января 2002 г. гл.25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса превзошла все ожидания специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения. Положения гл.25 трансформировали используемый ранее метод расчета налогооблагаемой прибыли по средствам корректировки бухгалтерской прибыли с применением специальной отчетной формы в форму самостоятельного налогового учета.

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

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

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

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

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае, если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);

2) аналитические регистры налогового учета;

3) расчет налоговой базы.

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

Учетная политика для целей налогообложения - выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Иначе говоря, это совокупность закрепляемых в приказе обязательных правил, по которым систематизируется и обобщается информация о хозяйственных операциях в течение отчетного (налогового) периода с целью определения налоговой базы по конкретным налогам. Основной задачей при разработке учетной политики для целей налогообложения является создание оптимальной системы налогового учета.

Фирмы при организации налогового и бухгалтерского учета стремится к их сближению. Но при этом надо помнить, что совмещение бухгалтерского и налогового учета возможно только в случае, когда налоговый учет ведется методом начисления. При кассовом методе это невозможно, поскольку в этом случае не совпадают требования бухгалтерского и налогового учета в отношении момента отражения хозяйственных операций.

Для того чтобы понять принципы сближения двух видов учета, необходимо увидеть принципиальное их различие. В приведенной ниже таблице 1 приведены характерные различия бухгалтерского и налогового учета.

Таблица 1

Основные различия бухгалтерского и налогового учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Характеристика показателя | |
| В бухгалтерском учете | В налоговом учете |
| Цель учета | Сформировать полную и достоверную информацию об имущественном и финансовом положении организации и достоверно исчислить финансовый результат ее деятельности, т.е. прибыль или убыток | Рассчитать налог на прибыль организации |
| Пользователь | Организации и лица, заинтересованные в информации об организации, в том числе внутренние - руководители, участники и учредители, и внешние - инвесторы, кредиторы, и другие пользователи | Внутренние и внешние органы, контролирующие правильность исчисления и уплаты налога на прибыль |
| Определение прибыли | Прибыль - это часть добавленной стоимости, которая остается у организации после вычета из выручки от реализации продукции (работ, услуг) затрат, связанных с ее производством | Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определены в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ |
| Объект учета | Имущество организации, ее обязательства и все хозяйственные операции, произведенные организацией в отчетном периоде | Имущество и имущественные права организации и хозяйственные операции, связанные с образованием доходов и расходов |
| Систематизация данны | Производится по счетам бухгалтерского учета | Осуществляется без отражения на счетах бухгалтерского учета |
|  | Отражаются все расходы независимо от намерения получить доход | В части расходов, признаваемых в целях налогообложения |
| В полной сумме без какого-либо нормирования | Отдельные виды признаются в пределах нормы |
| Нормативные  законодательные документы | Закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ), Методические указания по бухгалтерскому учету, План счетов и Инструкция по его применению | Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах |

Как видно, из сравнения основных характеристик двух видов учета, приведенного в таблице, следует, что перед налоговым учетом стоит одна задача - исчисление налога на прибыль. Поэтому в налоговом учете не следует искать прибыль в привычном значении, как часть дохода, отражающего финансовый результат деятельности организации, которым могут распорядиться собственники. Величина такой прибыли формируется только в бухгалтерском учете. Прибыль в целях налогообложения - это величина, не имеющая какого-либо экономического смысла, кроме одного - служить базой для расчета налога на прибыль. Соответственно, в налоговом учете отражаются не все хозяйственные операции и не все расходы, а только учитываемые в целях налогообложения и в пределах установленной суммы.

В гл. 25 Налогового кодекса РФ установлены свои правила расчета доходов и расходов. Но при этом общим с бухгалтерским учетом является то, что:

1) они определяются на основе тех же первичных документов, оформляющих проводимые организацией хозяйственные операции по реализации продукции, по приобретению и списанию в производство материальных ценностей, услуг, начислению заработной платы и т.д.;

2) факты хозяйственной деятельности отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (в бухгалтерском учете это принцип допущения временной определенности факторов хозяйственной деятельности);

3) порядок ведения и бухгалтерского и налогового учета устанавливается организацией в учетной политике, которая утверждается соответствующими приказами (распоряжениями) руководителя организации.

Систематизация и накопление информации (данных учета), содержащейся в принятых к учету первичных документах, производится в сводных формах, называемых регистрами.

Систематизированная в бухгалтерских регистрах информация отражается на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности, а сгруппированная в налоговых регистрах - в расчете налоговой базы без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Требования к данным, содержащимся в регистрах, используемых в налоговом учете, являются такими же, как и к регистрам бухгалтерского учета, а именно:

1) все операции отражаются в хронологическом порядке;

2) информация должна быть достоверной и полной, то есть учитывать все хозяйственные операции, являющиеся объектом учета, осуществленные организацией в течение отчетного (налогового) периода;

3) раскрывать порядок формирования показателей налоговой базы (в бухгалтерском учете - отчетности), или, иначе говоря, должны быть представлены так, чтобы по каждому показателю, представленному в декларации по налогу на прибыль, можно было проследить весь путь формирования, начиная с первичных документов;

4) правильность отражения хозяйственных операций в регистрах, как и в бухгалтерском учете, обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления;

5) содержание регистров согласно ст. 313 Налогового кодекса РФ является налоговой тайной (в бухгалтерском учете согласно п. 4 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете - коммерческой тайной). За ее разглашение лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах, несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Формы регистров, применяемых в целях расчета налога на прибыль и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются организацией самостоятельно и устанавливаются в приложениях к учетной политике организации для целей налогообложения. Основным требованием и критерием правильности построения системы регистров, по нашему мнению, является то, что она должна раскрывать последовательность формирования каждого из показателей, определяющих величину налоговой базы, начиная от первичных документов.

Порядок признания расходов на производство и реализацию, принимаемых для целей налогообложения, значительно отличался от порядка, принятого в бухгалтерском учете. Для целей налогообложения доходы от реализации отчетного (налогового) периода уменьшаются только на сумму прямых расходов, которые относятся к реализованной продукции. Часть прямых расходов не уменьшает налогооблагаемую прибыль отчетного (налогового) периода, а относится к остаткам незавершенного производства, остаткам готовой продукции на складе и остаткам отгруженной, но не реализованной продукции. Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных установлен ст. 319 Налогового кодекса РФ.

При определении суммы расходов на производство и реализацию необходимо учитывать разные правила бухгалтерского и налогового учета управленческих и коммерческих расходов.

В бухгалтерском учете метод учета и списания управленческих расходов определяется учетной политикой организации. Если организация приняла в учетной политике метод включения управленческих расходов в себестоимость готовой продукции с отражением данной операции по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 26 "Общехозяйственные расходы", то управленческие расходы участвуют в формировании стоимости незавершенного производства и готовой продукции.

Если организация принимает решение о включении управленческих расходов в себестоимость проданной продукции и отнесении их в дебет счета 90 "Продажи", то фактическая производственная себестоимость представляет собой неполную (сокращенную) себестоимость. В этом случае при расчете незавершенного производства и готовой продукции управленческие расходы не принимаются во внимание.

В соответствии с п. 1 ст. 318 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения управленческие расходы относятся к косвенным расходам и в полном объеме относятся на уменьшение доходов от производства и реализации отчетного периода. Для целей налогообложения управленческие расходы не участвуют в формировании остатков незавершенного производства текущего периода и стоимости готовой продукции.

Поэтому, до того момента пока предприятия не сформируют одинаковую систему учета затрат и расчета стоимости незавершенного производства, между данными бухгалтерского и налогового учета будут возникать временные разницы. Кроме того, бухгалтерский учет позволяет учитывать весь перечень затрат, которые предприятия считают целесообразными для ведения своей финансово-хозяйственной деятельности. Налоговый учет требует, прежде всего, экономической обоснованности расходов, а по многим видам расходов в Налоговом кодексе РФ установлены нормативы для их признания (например, по командировочным расходам, представительским, расходам на рекламу). В этих случаях при несовпадении данных бухгалтерского и налогового учета у предприятий будут возникать постоянные разницы. Налоговый учет требует рассчитывать себестоимость договоров, срок исполнения которых приходится более чем на один налоговый или отчетный период, без учета факта подписания документов об их выполнении. В бухгалтерском учете в этом случае будет возникать стоимость незавершенного производства. Поэтому по таким договорам необходимо будет отражать временные разницы между данными бухгалтерского и налогового учета.

В соответствии со ст. 319 Налогового кодекса РФ оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основе данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении). При расчете во внимание принимаются суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенные на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам незавершенного производства.

## 

## 1.2. Контроль налоговых органов при налогообложении прибыли

Налоговый контроль реализуется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Форма налогового контроля — это способ конкретного выражения и организации контрольных действий. Под формой можно Снимать и отдельные аспекты проявления сущности контроля в зависимости от времени проведения контрольных мероприятий.

Основными формами налогового контроля являются:

— проверки;

— получение объяснений налогоплательщиков, налоговых Тентов и плательщиков сборов;

— проверки данных учета и отчетности;

— осмотр помещений и территорий, используемых для излечения дохода (прибыли).

В соответствии со ст.82 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговые органы проводят налоговый контроль в форме налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом.

Самой распространенной формой налогового контроля являются налоговые проверки.

Одной из основных обязанностей налоговых органов является контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему России налоговых платежей. Рассмотрим, какие общие вопросы характерны при проверках по всем видам налогов и больше всего интересуют проверяющих из налоговых органов. Это:

- полнота представления плательщиками деклараций по видам налогов;

- принятие мер к плательщикам, не представившим декларации в установленный срок;

- правильность определения налоговой базы, применения налоговых льгот, вычетов и ставок по видам налогов;

- соблюдение порядка назначения, проведения камеральных и выездных (повторных выездных) проверок, оформления их результатов и вынесения решений, в т.ч. использование налоговым органом права по истребованию у плательщика в ходе проверки дополнительных сведений и документов, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налога, полноту и сроки проведения дополнительных контрольных мероприятий (проведение встречных проверок: направление запросов в пограничные, таможенные органы, кредитные учреждения, правоохранительные органы и т.д.), осуществляемых в ходе проведения проверок.

Одной из основных обязанностей налоговых органов является контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему России налоговых платежей. Рассмотрим, какие общие вопросы характерны при проверках по всем видам налогов и больше всего интересуют проверяющих из налоговых органов. Это:

- полнота представления плательщиками деклараций по видам налогов;

Правомерность применения плательщиками льгот по налогу на прибыль, в т.ч. пониженных ставок:

- правильность определения доходов и расходов, в т.ч. по методу начисления и кассовому методу;

- организация работ по проведению экономического анализа деклараций основных плательщиков, включая проведение по каждому постатейного анализа по элементам доходов и расходов в динамике по сравнению с прошлыми налоговыми и отчетными периодами, и выявление фактических причин изменения уровня доходов и расходов;

- соблюдение порядка исчисления налога на прибыль, правомерность уплаты только квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода, правильность определения суммы ежемесячных авансовых платежей на предстоящий квартал в соответствии с п. 2 ст. 286 Налогового кодекса;

- контроль за целевым использованием плательщиками средств и иного имущества, полученных в рамках благотворительной помощи и отражаемых в декларации по налогу на прибыль;

- соблюдение порядка налогообложения иностранных организаций;

- определение стоимости амортизируемого имущества, методов и порядка расчета сумм амортизации, налогообложения срочных сделок (сделок с отсрочкой исполнения), ведения налогового учета и т.д.;

- достоверность отчетных данных налогового органа по форме N 5-П "Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций".

Для организации контроля за правильностью определения налогооблагаемой базы и формирования налога на прибыль можно рекомендовать введение контрольной процедуры и определение разницы, образовавшейся при формировании бухгалтерской и налоговой прибыли от реализации и бухгалтерской и налоговой прибыли по внереализационным доходам и расходам.

В контрольных таблицах разницы, приводящие к постоянным или временным разницам по налогу на прибыль, выделены серым цветом. Разницы, вызванные различием в классификации доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете, отражены в графах без выделения.

Выявленные таким образом разницы по налогу на прибыль - первый шаг на пути формирования данных согласно ПБУ 18/02, то есть учета постоянных и временных разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

На основании выявленных разниц можно рассчитывать суммы, которые будут использованы для проводок по начислению постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых обязательств (активов).

**Глава 2. Постановка налогового учета на предприятии**

## 

## 2.1 Методология учета доходов и расходов при налогообложении

## прибыли

Доходами ЗАО «ТУСК» являются:

-Агентское вознаграждение, полученное от агента, путем удержания его из суммы перечисленной покупателем квартиры и составляет 5 % от стоимости объекта.

-Денежные средства перечисленные клиентами за формирование пакета документов.

-Денежные средства перечисленные клиентами за риэлтерские услуги.

Учет доходов ведется по счетам:

Агентское вознаграждение отражается на счете 62 субсчет 62.7

Денежные средства перечисленные клиентами за формирование пакета документов отражаются на счете 62.1

Реализация недвижимого имущества осуществляется на основании агентского договора, заключаемого между агентом и принципалом. Агент осуществляет реализацию недвижимого имущества от имени и по поручению принципала, а в случаях, предусмотренных договором, заключаемым между агентом и принципалом, - от своего имени

По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки (п. 1 ст. 1005 Гражданского кодекса РФ).

К отношениям, вытекающим из агентского договора, применяются правила, предусмотренные гл. 51 "Комиссия" ГК РФ, если агент действует по условиям этого договора от своего имени и эти правила не противоречат положениям гл. 52 "Агентирование" ГК РФ или существу агентского договора (ст. 1011 ГК РФ).

Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре (ст. 1006 ГК РФ). В данном случае организация перечисляет принципалу денежные средства за реализованные квартиры за минусом своего вознаграждения (ст. 997 ГК РФ).

В ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора (п. 1 ст. 1008 ГК РФ).

Для целей бухгалтерского учета денежные средства, поступившие по агентскому договору в пользу принципала и подлежащие перечислению принципалу, не признаются ни доходами, ни расходами организации (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Выручка (поступления) от оказания посреднических услуг (в данном случае агентское вознаграждение) является доходом от обычных видов деятельности и отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции с дебетом счета 76, субсчет 76-5 (п. 5 ПБУ 9/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение, в частности, от обязанности по уплате налога на прибыль организаций. Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ).

В целях гл. 26.2 НК РФ датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод) (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

То есть выручку от оказания посреднических услуг организация признает в составе доходов на дату поступления денежных средств от покупателя на ее расчетный счет (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 249 НК РФ).

Денежные средства, поступившие от покупателя за объект и подлежащие перечислению принципалу, не учитываются в составе доходов (п. 1 ст. 346.15, пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ, см. также Письмо Минфина России от 25.09.2007 N 03-11-04/2/235).

Таким образом, в данном случае организация признает выручку (доход) в сумме агентского вознаграждения в процентном соотношении, согласно агентского договора 5 % от стоимости объекта.

Таблица 2

Бухгалтерский учет выручки ЗАО «ТУСК»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена выручка от оказания посреднических услуг | 90-1 | 76-5 | Предварительный договор купли продажи, Выписка банка по расчетному счету |
| Отражена реализация квартиры агентом | 76-6 | 76-5 | Договор купли продажи |
| Отражено вознаграждение агента | 62.7 | 76-6 | Отчет агента, акт выполненных работ |
| Списаны расходы, связанные с оказанием посреднических услуг | 90-2 | 69-33 | платежное поручение (гос.пошлина),расчетная ведомость |
| Перечислены принципалу денежные средства, полученные от клиента (за вычетом удержанного организацией вознаграждения) | 76-5 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |
| Начислен налог, уплачиваемый в связи с применением УСН | 99 | 68 | налоговая декларация |

Выручка за выполненные работы по формированию кредитного дела на покупку квартиры по договору оказания услуг с физическим лицом признается на дату поступления денежных средств за оказанные услуги на расчетный счет (п. п. 5, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Дебиторская задолженность заказчика за выполненные работы по формированию кредитного дела учитывается на счете 62-1 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Внесение денежных средств заказчиком в оплату выполненных работ отражается в данном по дебету счета 51-1 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 62-1

По общему правилу при применении УСН доходы от реализации выполненных работ признаются на дату погашения задолженности заказчика, при расчетах наличными денежными средствами - на дату поступления денежных средств в кассу организации (абз. 2 п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Таблица 3

Бухгалтерский учет выручки за выполненные работы по формированию кредитного дела

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Признана выручка от выполнения работ по формированию кредитного дела | 62 | 90-1 | Договор оказания услуг |
| Поступила оплата за выполненные работы | 51-1 | 62 | Выписка банка по расчетному счету |

Документооборот доходов представлен ни рисунке 2.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Агентский договор |  | Предварительный договор купли продажи жилья |  | Банковская выписка |

## 

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Платежное поручение принципалу |  | Договор купли продажи жилья, свидетельство о государственной регистрации |  | Агентский отчет, акт выполненных работ |

## 

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Книга учета доходов и расходов |  | Налоговая декларация |

Рисунок 2. Документооборот доходов

Таким образом ЗАО «ТУСК» ведет учет доходов от оказания риэлторских услуг на счете 62-1 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 62-7 «Агентское вознаграждение», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходами ЗАО «ТУСК» являются:

- Расходы на рекламу

- Расходы по налогам

- Расходы на заработную плату сотрудникам

-Расходы на аренду офиса

-Расходы за услуги андеррайтинга

-Хозяйственные расходы

-Прочие расходы

Организация осуществляет рекламу о своих услугах на сайте в сети Интернет, а также в печатных изданиях.

Согласно п. 1 ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке. При этом названным Федеральным законом N 38-ФЗ к рекламе, осуществляемой через информационно-телекоммуникационные сети общего пользования, отнесена реклама в сети Интернет (см. п. 8, пп. 3 п. 11 ст. 28 Федерального закона N 38-ФЗ).

В бухгалтерском учете расходы организации на рекламу оказываемых ею услуг учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности (п. п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Таким образом вся сумма расходов по рекламе организация отражает по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы"

Перечень расходов, на суммы которых могут быть уменьшены доходы при исчислении единого налога по УСН, содержится в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. При этом данные расходы при условии их соответствия критериям п. 1 ст. 252 НК РФ принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций соответствующими статьями гл. 25 НК РФ (абз. 1, 2 п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Расходами организации признаются затраты после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Произведенные организацией затраты на рекламу удовлетворяют критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ. В частности, затраты на рекламу не поименованы в ст. 270 НК РФ, направлены на получение дохода, производятся на основании заключенных с правообладателями сайтов договоров.

Согласно пп. 20 п. 1 ст. 346.16 НК РФ расходами организации признаются расходы на рекламу услуг; при этом организация должна руководствоваться порядком признания данных расходов, установленным п. 4 ст. 264 НК РФ. В рассматриваемой ситуации, как сказано выше, реклама в сети Интернет относится к рекламе через телекоммуникационные сети, следовательно, учитывая абз. 2 п. 4 ст. 264 НК РФ, расходы на такую рекламу не нормируются.

Таблица 4

Бухгалтерский учет расходов на рекламу

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена сумма расходов на рекламу | 26 | 60 | Акт приемки- сдачи оказанных услуг |
| Перечислена оплата владельцу сайта | 60 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |
| Признан расход | 91-2 | 26 | Бухгалтерская справка |

Таким образом, при условии оплаты рассматриваемых услуг организация может учесть их стоимость в составе расходов в полном объеме.

Соответственно, уплаченные суммы НДС также признаются расходом организации (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

В бухгалтерском учете расходы организации на оплату труда работников и на оплату страховых взносов являются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Начисление сумм заработной платы и страховых взносов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счетов 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

К балансовому счету 69:

69-1 "Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний";

69-2 "Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование".

Таблица 5

Бухгалтерский учет расходов на оплату труда

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Начислена заработная плата | 26 | 70 | Расчетно- платежная ведомость |
| Начислены страховые взносы | 26 | 69-1,  69-2 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Удержан НДФЛ с суммы заработной платы | 70 | 68 | Налоговая карточка |
| Выплачена заработная плата работникам | 70 | 50 | Расчетно-платежная ведомость |
| Уплачены страховые взносы | 69-1,  69-2 | 51 | Выписка банка по  расчетному счету |

Расходы по аренде помещения, используемого для производственных целей, являются расходами по обычным видам деятельности (п.5 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). В бухгалтерском учете расходы по аренде признаются на последнюю дату отчетного месяца в сумме, указанной в договоре аренды (п.п.6, 18 ПБУ 10/99).

Организация заключила договор аренды помещения с предпринимателем, применяющей упрощенную систему налогообложения, который не является плательщиком налога на добавленную стоимость на основании п.2 ст.346.11 Налогового кодекса РФ.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, начисление арендной платы отражается по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, со счетом 26 "Общехозяйственные расходы".

Для целей исчисления единого налога арендная плата учитывается в составе расходов, связанных с производством и (или) реализацией (пп.10 п.1 ст.264 НК РФ). При методе начисления датой осуществления указанных расходов организация признает дату перечисления платы с расчетного счета организации на счет арендодателя.

Таблица 6

Бухгалтерский учет расходов на аренду помещения

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражены расходы по аренде помещения | 26 | 76 | Договор аренды,  Счет арендодателя |
| Перечислена плата за аренду помещени | 76 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |

Пунктом 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлено, что организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета (за исключением бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов).

На основании п. п. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, приобретенные организацией канцелярские товары, предназначенные для использования для собственных (управленческих) нужд, учитываются в качестве материально-производственных запасов и принимаются к учету по фактической себестоимости.

Принятие к учету канцелярских товаров может отражаться по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности", в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При передаче канцелярских товаров для использования для собственных (управленческих) нужд организации их стоимость отражается по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" или 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции с кредитом счета 10, субсчет 10-9 (Инструкция по применению Плана счетов).

Данные расходы являются расходами по обычным видам деятельности, на базе которых формируется себестоимость продаж (п. п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Статья 346.16 Налогового кодекса РФ устанавливает перечень расходов, которые налогоплательщик, применяющий УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов", вправе учесть при определении налоговой базы.

Подпунктом 17 п. 1 ст. 346.16 НК РФ прямо установлено, что при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы на канцелярские товары.

Следовательно, расходы по приобретению канцелярских товаров организация вправе учесть при формировании налоговой базы по налогу, уплачиваемому при применении УСН, при условии их соответствия требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ.

Необходимо отметить, что согласно п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252, п. 2 ст. 346.17 НК РФ для признания понесенных расходов необходимо, чтобы расходы были подтверждены документами об оплате, а также имелись в наличии накладные поставщика, требования-накладные по форме N М-11, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а

Таблица 7

Бухгалтерский учет материальных расходов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Стоимость приобретенных канцелярских товаров оплачена поставщику | 60 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |
| Приняты к учету приобретенные канцелярские товары | 10-9 | 60 | Отгрузочные документы поставщика, Приходный ордер |
| Канцелярские товары списаны для использования для собственных (управленческих) нужд организации | 26 | 10-9 | Требование- накладная |

При амортизации основных средств ЗАО «ТУСК» использует линейный метод амортизации.

ЗАО «ТУСК» приобрело Кондиционер Panasonic CS/PA-12. Первоначальная стоимость - 12 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет.

При использовании линейного способа начисления амортизации ежегодно должна амортизироваться 1/5 стоимости Кондиционер Panasonic CS/PA-12.

Сначала нужно определить годовую норму амортизации. Для этого первоначальную стоимость станка примем за 100%.

Годовая норма амортизации составит 20% (100% : 5).

Следовательно, годовая сумма амортизации составит 2400 руб. (12 000 руб. х 20%).Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 200 руб. (2400 руб. : 12 мес).

Учет операций по приобретению основного средства представлен в таблице 8

Таблица 8

Учет операций по приобретению основных средств и начислению амортизации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Стоимость приобретенного кондиционера оплачена поставщику | 60 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |
| Отражены затраты на приобретение кондиционера | 08 | 60 | Счет фактура |
| Принят к учету кондиционер | 01 | 08 | Акт-приема передачи основного средства |
| Начислена амортизация, списана на управленческие расходы | 26 | 02 | Регистры аналитического учета |

Документооборот расходов представлен на рисунке 3:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Счет на оплату |  | акт выполненных работ, накладная, платежная ведомость |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Книга учета доходов и расходов |  | Налоговая декларация |

Таким образом, бухгалтерский учет затрат на производство по основному виду деятельности в ЗАО «ТУСК» организован согласно учетной политике предприятия

## 2.2. Порядок и особенности исчисления налога на прибыль

Рассмотрим хозяйственные операции, оказывающие влияние на исчисление налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

I. Доходно-расходные операции.

1) За 2008 год реализовано:

- произведенной собственной продукции на сумму 1 425 600 рублей (в том числе НДС 217464 руб.);

- услуг по реализации на сторону тепловой энергии на сумму 180 000 рублей (в том числе НДС 27457 руб.).

2) 15 апреля 2008 года Обществом получено извещение от Российской организации ОАО «Резонанс» о начислении дивидендов за 2007 год в сумме 2300 рублей, а 23 апреля дивиденды получены на расчетный счет.

В соответствии с п.5 ст.286 НК РФ, если источником доходов налогоплательщика является российская организация, обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на источник выплаты доходов.

3) 1 июня 2008 года предприятием получены по сроку установленные проценты по муниципальным облигациям в сумме 600 рублей.

4) Организацией от физического лица, не являющегося участником общества, в апреле месяце текущего года безвозмездно получен принтер «Epson LX-800», рыночная стоимость которого составляет 6700 рублей. Стоимость документально подтверждена прайс-листами организаций, являющихся продавцами данной продукции.

Обязанность подтверждения рыночной стоимости налогоплательщиком имущества полученного безвозмездно предусмотрена ст.250 НК РФ.

За отчетный период начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству – 200 рублей. В бухгалтерском учете отнесено со счета доходов будущих периодов на финансовые результаты предприятия 200 рублей (доход, в объеме начисленной амортизации).

5) В апреле 2008 г. Обществом реализован деревообрабатывающий станок по цене 24 000 рублей, в том числе НДС – 3661 руб. Первоначальная (восстановительная) стоимость станка 120 000 рублей. Остаточная стоимость станка на 1 января 2008 г. 40 600 рублей. Оставшийся срок полезного использования станка на предприятии по состоянию на 1 января 2008 г. Равен 14 месяцам. Расходы, связанные с реализацией станка (демонтаж и предпродажная подготовка), составляют 1000 рублей. Демонтаж станка произведен индивидуальным предпринимателем Сидоровым А.А. на основании заключенного с ним соглашения. В соответствии со ст.259 НК РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо, когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям. Таким образом, остаточная стоимость определяется с учетом начисленной амортизации за апрель и по состоянию на 1 мая 2008 г. Составляет 29 000 рублей, оставшийся срок полезного использования – 10 месяцев.

В соответствии со ст.268 НК РФ полученный убыток от реализации амортизируемого имущества включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (в ред. Федерального закона от 29 мая 2002 г. N 57-ФЗ).

Учитывая, что основное средство реализовано с убытком, в целях ведения налогового учета бухгалтеру необходимо составить расчет на сумму убытка, принимаемого в течение оставшегося срока амортизации выбывшего имущества.

Таблица 10

Справка бухгалтера по операции реализации основных средств за 2008 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | | Сумма |
| Договор № 381 от 10 апреля 2008 г. | |  |
| Доход от реализации ОС за отчетный период (без НДС) | | 20 000 |
| Первоначальная стоимость | | 120 000 |
| Остаточная стоимость на 1 мая 2008 г. | | 29 000 |
| Установленный срок амортизации на 1 января 2008 г. | | 14 мес. |
| Оставшийся срок использования на момент реализации | | 10 мес |
| Расходы по выбытию ОС | | 1000 |
| Финансовый результат от операции — убыток | | 10 000 |
| Убыток, принимаемый в отчетном периоде 2008 г. (убыток, принимаемый в мае и июне 2008 года) | 10 000 : 10 х 2 | 2000 |
| Перенесено убытка на будущее на конец отчетного периода | | 8000 |

6) В апреле месяце 2008 года Обществом приобретена партия телевизоров «Sony» по цене 3600 рублей за единицу, в том числе НДС 549 рублей, в количестве 10штук. Общая стоимость приобретенной партии 36000 рублей.

В мае месяце текущего года предприятием приобретена партия телевизоров «Sony» по цене 4800 рублей за единицу, в том числе НДС 732,3 рублей, в количестве 20 штук. Общая стоимость приобретенной партии 96000 рублей.

Телевизоры реализованы:

В апреле 5 штук по отпускной цене 7800 руб. НДС 1189,9 руб.

В мае 15 штук по отпускной цене 7800 руб. НДС 1189,9 руб.

Так как учетной политикой Общества предусмотрено списание товаров по методу ФИФО, необходимо произвести расчет стоимости списания и стоимости оставшейся партии.

Расчет стоимости списания и стоимости оставшейся партии произведен бухгалтерией предприятия следующим образом:

Апрель – 5 телевизоров по стоимости 3000 руб. (без НДС). Итого 15 000 руб. (телевизоры из первой партии). Остаток на складе – 5 штук по цене 3000 рублей.

Май – 5 телевизоров по стоимости 3000 руб. Итого 15 000 руб. (телевизоры из первой партии) и 10 телевизоров по стоимости 4000 руб. Итого 40 000 руб. (телевизоры из второй партии).

Остаток на складе – 10 штук по цене 4000 рублей (остаток телевизоров из второй партии).

Всего реализовано телевизоров 20 штук, в том числе: полностью первая партия и 10 телевизоров из второй партии на общую покупную стоимость 70 000 рублей.

Издержки обращения за отчетный период составили 9847 рублей в том числе:

- текущее содержание склада 2335 рублей

- заработная плата и ЕСН кладовщика 7512 руб.

В соответствии со ст.320 НК РФ данные расходы являются косвенными и уменьшают доходы от реализации 2008 месяца (в нашем примере отчетного периода).

7) В июне 2008 года Обществом реализованы неликвидные материалы на сумму 1800 рублей, в том числе НДС 275,6 руб. Покупная стоимость, реализованных материалов составляет 1100 рублей.

8) В марте Обществом приобретен пакет акций ОАО «ТНК», обращающихся на организованном рынке ЦБ, в количестве 5000 штук по цене 15 рублей за одну акцию. Общая стоимость приобретенного пакета 75 000 рублей.

В апреле предприятием дополнительно приобретен пакет акций ОАО «ТНК», обращающихся на организованном рынке ЦБ, в количестве 1000 штук по цене 16 руб.50 коп. за одну акцию. Общая стоимость приобретенного пакета 16 500 рублей.

15 мая предприятием приобретен пакет акций ОАО «ТНК» обращающихся на организованном рынке ЦБ в количестве 5000 штук по цене 17 рублей за одну акцию. Общая стоимость приобретенного пакета 85 000 рублей.

20 мая продано 7000 штук акций по цене 17 руб. 05 коп, за одну акцию. Общий портфель продаж составил 119 350 рублей.

Кроме того, предприятием оплачено вознаграждение брокеру за оказанные услуги по реализации ценных бумаг в сумме 4 950 рублей.

Метод списания ценных бумаг при их реализации – по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО).

Расчет стоимости списания и размера расходов, связанных с реализацией ценных бумаг, произведены бухгалтерией предприятия следующим образом:

Списаны ценные бумаги всего на сумму 108 500 руб. в том числе:

5000 шт. х 15руб. = 75 000 руб.

1000 шт. х 16,5руб. = 16 500 руб.

1000 шт. х 17руб. = 17 000 руб.

Всего предприятие понесло расходов, связанных с реализацией ценных бумаг за отчетный период 113 450 рублей (108 500 + 4950).

9) 5 апреля 2007 года отгружена продукция на сумму 170 000 рублей. Условиями договора-поставки оплата за реализованную продукцию предусмотрена до 30 апреля 2006 г.

Убыток от уступки права требования по данной операции составляет 5000 рублей.

В соответствии со ст.279 НК РФ, размер убытка для целей налогообложения не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст.269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).

Продукция собственного производства отгружена 10 мая. Условиями договора поставки оплата за реализованную продукцию предусмотрена 15 мая 2008 года.

10 июня предприятие уступает дебиторскую задолженность в сумме 35 000 рублей за 30 500 рублей по договору уступки права требования. Убыток от уступки права требования по данной операции в бухгалтерском учете составляет 4500 рублей.

В соответствии со ст.279 НК РФ, размер убытка налогоплательщика принимается в целях налогообложения в следующем порядке: 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования; 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Таким образом, необходимо сделать дополнительный расчет на сумму убытка, принимаемого в целях налогообложения.

Расчет принимаемого убытка представлен в таблице 11

Таблица 11

Справка бухгалтера по реализации права требования за 2008 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Сумма | Примечание |
| Договор № 81 от 10.04.2006 г. (уступка до наступления срока платежа) |  |  |
| Задолженность за реализованную продукцию | 170 000 | Дата оплаты по договору 30.04 |
| Стоимость переуступки права требования | 165 000 | Дата уступки 9.04 |
| Убыток от уступки |  |  |
| Ставка ЦБ 13% годовых 13%\*1,1 | 27,50% |  |
| 165 000 ґ 27,5% : 365 ґ 21 | 2611 |  |
| Договор № 89 от 10.06.2006г. (уступка после наступления срока платежа) |  |  |
| Задолженность за реализованную продукцию | 35 000 | Дата оплаты по договору 15.05 |
| Стоимость переуступки право требования | 30 500 | Дата уступки 10.06 |
| Убыток от уступки | 4500 |  |
| Убыток принимаемый | 2250 |  |

Таким образом, убыток по уступке права требования, принимаемый в целях налогообложения с учетом требований главы 25 НК РФ составляет по первой операции уступки – 2611 рублей.

Убыток по уступке права требования, принимаемый в целях налогообложения за отчетный период с учетом требований главы 25 НК РФ составляет по второй операции уступки – 2250 рублей.

10) Обществом в мае месяце 2007 года приобретено право требования к ООО «Вереск» на сумму 35 000 рублей. Указанное требование приобретено за 34 800 рублей. В июне данное требование было погашено в полном объеме. Начислен НДС по доходу от уступки права требования в сумме 33 рубля (200 : 118 х 18).

II. Расходы предприятия

Расходы по выплавке (производству) стали

11) Переданы в производство (цеха) материалы необходимые для производства стали в соответствии с нормами, предусмотренными технологической картой производства (лимитно-заборными картами) на сумму 202 516 рублей.

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы».

Данные материальные расходы в целях налогового учета рассматриваются как прямые, так как являются необходимым компонентом при производстве стали и образуют ее основу.

12) Переданы в процесс производства запасные материалы, инструменты для станков (циркулярные пилы, ножи и т.д.) на сумму 84 400 рублей.

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы».

Оплачено поставщикам за потребленную электроэнергию, воду для нужд цехов в общей сумме 47 904 рубля (в том числе НДС 7307 руб.).

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетный счет».

Данные расходы являются косвенными.

13) Начислено за отчетный период заработной платы рабочим производственных цехов в сумме 148 136 рублей (в том числе ЕСН 38515,36 руб.).

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 69 «ЕСН».

Данные расходы в налоговом учете являются прямыми.

14) Начислено за отчетный период заработной платы слесарям, персоналу обслуживающему производственный процесс (водители автокаров, погрузчиков, грузчики, электрики и т.д.) в сумме 38515,36 рублей.

Дебет 23 «Вспомогательное производство» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Дебет 23 «Вспомогательное производство» Кредит 69 «ЕСН».

Данные расходы в налоговом учете являются косвенными.

15) Начислено амортизации по основным средствам, используемым при производстве мебели (производственные цеха, станки т.д.) в сумме 11 244 рублей.

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 02 «Амортизация основных средств».

Данные расходы в налоговом учете являются прямыми.

Расходы по деятельности обслуживающих производств.

Расходы по котельной предприятия:

16) Материальные затраты – затраты, израсходованные в процессе производства: тепловая энергия запасные части, материалы, инструменты, на сумму 47 700 рублей.

Дебет 25-1 «РСЭО» Кредит 10 «Материалы».

Оплачено поставщикам за потребленную электроэнергию, воду, газ в общей сумме 38 760 рублей (в том числе НДС 5912 руб.).

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетный счет».

Данные расходы являются косвенными.

17) Начислено амортизации по подстанции котельной в сумме 800 рублей.

Дебет 25-2 «Общепроизводственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств».

Данные расходы в налоговом учете являются косвенными.

18) Финансовый результат от реализации услуг обслуживающего производства – убыток в размере 17 300 рублей.

Дебет 99-9 субсчет «Убытки» Кредит 90-1 субсчет «Выручка».

Данный убыток не принимается в целях налога на прибыль, в данном отчетном (налоговом) периоде, т.к. не соблюдаются условия, предусмотренные ст.275.1 НК РФ.

В соответствии со ст.275.1, убыток, полученный обслуживающими производствами, не признается в отчетном периоде, если не выполняется хотя бы одно из условий:

1) стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием указанных объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием подобных объектов;

2) расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

3) условия оказания услуг налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Расходы по объектам, не приносящим доход.

По рассматриваемым данным к таким расходам относятся расходы по содержанию спортивного комплекса и сауны, предназначенных для личного пользования сотрудниками предприятия. Плата за пользование не взимается.

Данные расходы в налоговом учете не признаются в качестве расходов, в соответствии с требованиями ст.275.1 НК РФ. В данной статье законодателем установлено, что для целей главы 25 НК РФ к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг, как своим работникам, так и сторонним лицам. Безвозмездное предоставление услуг работникам в целях исчисления налога на прибыль не является реализацией.

Понесены следующие расходы:

19) Материальные расходы – израсходованные материальные ресурсы в процессе использования этих объектов в общей сумме 30 000 рублей. Из них использовано материалов на сумму 10 000 рублей и оплачено поставщикам за потребленную электроэнергию, воду, газ в общей сумме 20 000 рублей.

20) Начислено за отчетный период заработной платы персоналу, обслуживающему данные объекты в сумме 45 000 рублей (в том числе ЕСН – 9285 руб.).

Таким образом, общая сумма расходов, не признаваемых в целях налогообложения составляет 75 000 рублей (10000 + 20000 + 45000).

Управленческие и прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Все управленческие и прочие расходы, связанные с производством и реализацией, включаются в состав косвенных расходов.

21) Начислено за отчетный период заработной платы АУП предприятия в сумме 113000 рублей (в том числе ЕСН – 23317 руб.).

22) Начислен средний заработок за период нахождения работников (АУП) в отпусках в сумме 14 158 рублей (в том числе ЕСН – 2921 руб.).

23) Начислено амортизации по основным средствам, используемым в управлении процессом производства в сумме 17 616 рублей.

24) Предприятием в январе 2005 года заключен договор со страховой компанией по добровольному страхованию имущества предприятия (помещений и транспортных средств). Срок действия договора по 30 июня 2007 г. Включительно, стоимость страховых взносов 12 000 рублей. Взносы внесены полностью.

В феврале предприятие заключило договор страхования предпринимательского риска по контракту со своим контрагентом в сумме 5000 рублей. Договор оплачен полностью.

Данные расходы в налоговом учете не признаются в качестве расходов в соответствии с положениями ст.263 НК РФ.

В январе предприятием заключен договор на добровольное страхование жизни работников предприятия на 3,5 года в сумме 385 000 рублей.

Сумма страховых выплат, приходящаяся на отчетный период, составила 55 000 рублей (385 000 : 42 мес. Х 6 мес.).

В соответствии со ст.255 НК РФ данные расходы подлежат нормированию и учитываются в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

Таким образом, сумма, принимаемая в целях налогообложения, составляет 35 934 рубля. Кроме этого предприятием заключен договор добровольного личного страхования работников предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников на срок один год. Сумма страховых выплат за 6 месяцев текущего года составляет 16 000 рублей. Договор оплачен полностью.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда.

Сумма, не принимаемая в налоговом учете, составляет 7 016 рублей.

Расчет расходов на страхование произведен бухгалтерией предприятия следующим образом (таблица 12).

Таблица 12

Справка бухгалтера по расходам на страхование за 2008 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Сумма | Примечание |
| Договор № 1 от 12.01.2008 г.; № 2 от 12.01.2008 г. № 14 от 30.12.2007 г. |  |  |
| Расходы по страхованию имущества за отчетный период | 12 000 |  |
| Расходы по страхованию имущества за отчетный период не принимаемые в налоговом учете | 5000 | (не учитываются) |
| Медицинское страхование работников за 1 полугодие 2008 г. | 16 000 | 3% |
| Добровольное страхование жизни работников на 3,5 года | 385 000 | 12% |
| Расходы, приходящиеся на 1 полугодие 2008 года 385 000/42 ґ 6 | 55 000 |  |
| Фонд оплаты труда | 299 451 |  |
| Норматив на медицинское страхование 299 451 х 3% | 8984 |  |
| Норматив на добровольное страхование жизни 299 784 ґ 12% | 35 934 |  |
| Расходы сверх норматива не принимаемые в налоговом учете | 31 082 |  |
| в том числе: |  |  |
| Добровольное страхование жизни работников на 3,5 года | 19 066 |  |
| Медицинское страхование работников за 1 полугодие 2008 г. | 7016 |  |
| Расходы по страхованию имущества | 5000 |  |

25) В июне 2008 года произведен капитальный ремонт основных средств предприятия силами сторонней организации. Затраты по ремонту составили 44 400 рублей (в том числе НДС 6772).

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В соответствии со ст.260 НК РФ данные расходы рассматриваются, как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (если не создается резерв).

Таким образом, сумма принимаемых расходов в налоговом учете составляет 7290 рублей

# Глава 3. Влияние налогового контроля налогообложения

# предприятий

## 

## 3.1. Особенности организации контроля налогообложения прибыли

Проблема консолидации в сфере налоговых отношений принимает все более масштабный характер. Так, еще в 2006 г. говорилось о начале подготовки законопроекта о консолидированном налогоплательщике налога на прибыль. Далее, Минфин РФ в своем документе Основные направления налоговой политики в РФ на 2008 - 2010 гг. отвел целый раздел вопросу "введения института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль в РФ".

Обусловлено это не только тем, что за последнее время увеличилось количество бизнес-групп в виде холдингов, корпораций, ассоциаций и прочих объединений, доходы которых составляют львиную долю рынка и находят свое отражение в отчетности предприятий, зарегистрированных в юрисдикции с пониженным налогообложением, или фирмах "однодневках", но и тем, что перенос налогоплательщиками центра формирования прибыли для целей налогообложения в другой субъект Федерации влечет за собой дисбаланс доходных поступлений в местные бюджеты.

Указанное направление налоговой политики частично решит и проблему контроля трансфертного ценообразования путем исключения для целей налогообложения прибыли сделок между взаимозависимыми лицами, включаемыми в консолидированную группу.

Применение консолидированной налоговой отчетности для целей исчисления налога на прибыль соответствует одному из направлений налоговой реформы - снижению налогового бремени. Однако неизвестно, как будет реализована эта задача на практике и насколько прогрессивно законодатель рассмотрит вопросы сальдирования прибылей-убытков участников группы, а также невключения в налогооблагаемую базу нереализованной внутригрупповой прибыли. Хочется думать, что все эти нововведения не сведутся к банальному получению информации о взаимозависимых лицах с целью исполнения п. 2 ст. 40 Налогового кодекса РФ.

На сегодняшний день институт консолидации в нашей стране находится на этапе становления. Причем речь идет не только о консолидации хозяйствующих субъектов для целей налогообложения, но и о формировании консолидированной бухгалтерской отчетности.

Законодатель делал попытки в данном направлении. Так, еще 1998 г. в процессе работы над первой частью НК РФ в нее изначально была включена глава "Консолидированная группа налогоплательщиков", которую в дальнейшем исключили, видимо, из-за неготовности на тот период налоговой системы к работе с бизнес-группами.

Затем делались попытки развития института консолидации в направлении бухгалтерской отчетности на базе Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО). Первоначально данная установка была отражена в Приказе Минфина РФ от 1 июля 2004 г. N 180 "Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу", где говорилось, что в качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности были приняты МСФО и крупные хозяйствующие субъекты (нефтяной, газовой, электроэнергетической, металлургической, автомобилестроительной, химической промышленности, банковского сектора) могут подготавливать консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Одновременно в мае 2004 г. в Государственную Думу был представлен законопроект "О консолидированный финансовой отчетности", по которому в декабре 2005 г. состоялось второе чтение. Однако данный документ на сегодняшний день не принят, и фактически официально действуют Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. N 112.

Указанные рекомендации принципиально устарели и речь идет не только о базовых определениях, но и о таких важных моментах, как определение стоимости инвестиций в зависимые компании, проблемах элиминирования нереализованной прибыли, возникающей в результате реализации внутри группы внеоборотных активов, продукции и услуг, используемых для собственных нужд участников группы. Фактически данные Методические рекомендации не работают, так как не могут использоваться предприятиями с целью составления консолидированной отчетности. Да и сама консолидированная отчетность по российским стандартам интересна узкому кругу пользователей.

Прямо противоположная ситуация обстоит с консолидированной отчетностью по МСФО, которая на данный момент очень востребована, и особенно транснациональными компаниями. Конечно, МСФО имеют свои недостатки и, возможно, не охватывают весь перечень хозяйственных ситуаций, возникающих на практике, однако, учитывая динамичность их развития и постоянную работу Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности в части улучшения, решение об их применении в России является логичным.

Очевидно, что уплата налога на прибыль консолидированной группы будет основываться на данных консолидированной налоговой отчетности, и, конечно, государству необходимо четко регламентировать процесс исчисления этого налога, но нельзя исключать из контроля и данные консолидированной бухгалтерской отчетности.

Говоря о налоговом контроле консолидированного налогоплательщика, необходимо отметить, что исходя из классификации контроля в зависимости от временного характера, а именно: предварительного, текущего и последующего, требуется разработать соответствующие каждому этапу контрольные мероприятия.

Так, например, в рамках предварительного контроля требуются мероприятия, разъясняющие:

- основные определения и подходы к консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль;

- критерии отнесения компаний к участникам консолидированной группы для целей исчисления налога на прибыль;

- какая из компаний группы будет нести ответственность за предоставление налоговых деклараций и уплату налога;

- перечень операций, не включаемых в налоговую базу для целей исчисления консолидированного налога на прибыль;

- применение налоговых льгот, предоставляемых консолидированному налогоплательщику;

- требования к ведению консолидированного налогового учета и механизмам консолидации налоговой отчетности;

- порядок регистрации консолидированных образований или предприятие, которое будет нести ответственность за консолидированный налоговый учет и уплачивать налог.

В рамках текущего контроля требуется разработать технику контроля над исполнением налоговых обязательств по прибыли на основе консолидированной налоговой отчетности. Учитывая тот факт, что текущий контроль со стороны налоговых органов представлен большей частью камеральными проверками, следовательно, необходим специальный регламент проведения камеральных проверок по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика.

Последующий контроль налоговой консолидации требует пересмотреть правила проведения выездных налоговых проверок по налогу на прибыль. Тут встает вопрос охвата проверкой одновременно нескольких предприятий, входящих в группу компаний, которые будут включаться в консолидированную налоговую отчетность. В связи с чем требуют решения такие вопросы, как:

- состав субъектов проверки. Возможно, при определении состава будут использованы качественные или количественные критерии, по которым будут выноситься решения о проведении проверки того или иного предприятия консолидированной группы;

- порядок проведения проверки и правила представления документов участниками консолидированной группы;

- определение сроков проверки вследствие изменения сроков представления документов для проведения проверки;

- потребуются некоторые уточнения в порядке оформления результатов проверки, рассмотрения материалов и вынесения решений в отношении консолидированного налогоплательщика.

Рассматривая налоговый контроль с точки зрения внутрифирменного финансового контроля, здесь также необходимы определенные решения для возможности правильного исчисления и уплаты налоговых обязательств. Как известно, немало трудностей вызывает расчет налога на прибыль, основывающийся на требованиях гл. 25 "Налог на прибыль" НК РФ и Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н. Учитывая то, что законопроект о консолидированном налогоплательщике предполагает введение специального налогового режима, следовательно, как обычно это происходит, потребуется ведение и отдельного консолидированного налогового учета. Таким образом, предприятия, которые решат использовать данный налоговый режим, должны с особым вниманием подойти к вопросу организации консолидированного налогового учета, так как он повлечет за собой дополнительные трудовые и финансовые затраты.

Итак, мероприятия внутреннего налогового контроля на предприятии обязательно должны включать: - разработку внутреннего документооборота группы, включая формы внутренней отчетности для предприятий консолидированной группы с целью сбора информации, необходимой для расчета налоговых обязательств;

- разработку налоговых регистров консолидированного налогового учета, используемых компанией, на которую будет возложена ответственность за предоставление налоговых деклараций и уплату налога;

- разработку внутренней методики налоговой консолидации для целей исчисления консолидированного налога на прибыль; - налоговое планирование (стратегическое, текущее, оперативное) и контроль платежного баланса в части налоговых обязательств; - выявление степени подготовленности персонала, отвечающего за налоговые расчеты, его информированности о текущих изменениях в налоговом законодательстве;

- возможно, разработку новых технологических решений процесса налоговой консолидации на базе программного обеспечения.

Говоря о внутреннем налоговом контроле, налогоплательщику имеет смысл предварительно оценить эффективность применения консолидированного налогового режима путем соотношения трудовых и финансовых затрат по отношению к налоговой экономии. В заключение хотелось бы отметить, что для четкой организации налогового контроля консолидированного налогоплательщика помимо вышеуказанных мероприятий необходимо внести изменения в административное, бюджетное, гражданское и налоговое право, касающиеся консолидированных бизнес-групп. Это позволит решить проблему единообразного управления указанными структурами, вследствие чего упростит решение вопросов, связанных с консолидированным налогообложением.

## 3.2. Анализ контрольных мероприятий

По результатам финансово-хозяйственной деятельности за 2006 год 27 процентов налогоплательщиков юга Тюменской области в общем количестве юридических лиц отразили в бухгалтерской отчетности убытки.

Для целей налогообложения в декларациях по налогу на прибыль за 2006 год убытки заявили 25 процентов налогоплательщиков от общего их количества. Количество убыточных организаций – 2741.

Стабильный рост поступлений налога на прибыль в первую очередь связан с улучшением результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

В связи с этим проведение налоговыми органами работы по выявлению причин убыточности организаций является инструментом, позволяющим обеспечить стабильность поступлений налога на прибыль.

Поэтому, начиная с текущего года, в планы работы Комиссий по легализации «теневой» заработной платы включены вопросы анализа деятельности убыточных организаций, включая заслушивание руководителей организаций, имеющих убытки от финансово- хозяйственной деятельности.

На заседания Комиссий наряду с налогоплательщиками, выплачивающими среднемесячную заработную плату на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации, приглашаются руководители организаций, имеющих убытки от финансово-хозяйственной деятельности, с целью выяснения причин убыточности организаций.

В июне текущего года, налоговыми органами области приглашены на Комиссию и заслушаны руководители 82 организаций, имеющих убытки. По результатам проведенных заслушиваний 14 налогоплательщиков представили уточненные декларации по налогу на прибыль. Сумма уменьшенных убытков составила 3,6 млн.рублей.

В прошлом году в бюджеты всех уровней управление федеральной налоговой службы России по Тюменской области привлекло 60120, 2 млн. рублей.

Как сообщает агентству “Тюменская линия” отдел по работе с налогоплательщиками УФНС, поступления налоговых и неналоговых доходов составили 48454, 7 млн. рублей, что в 2, 6 раза больше, чем в 2003 году.

В федеральный бюджет поступило 16130, 2 млн. рублей (33, 3%), что в 2, 1 раза больше, чем за 2003 год. В территориальный бюджет мобилизовано 32324, 5 млн. рублей (66, 7%), что в 2, 9 раза превышает аналогичный показатель за 2003 год.

Большая часть поступлений обеспечена налогом на прибыль организаций (59, 6%), НДС (15, 7%), налогом на доходы физических лиц (11, 2%), акцизов (4, 1%).

Поступления налога на прибыль составили 28895, 7 млн. рублей. В том числе в федеральный бюджет — 6765, 4 млн. рублей, в территориальный бюджет — 22130, 3 млн. рублей.

Поступления налога на прибыль в консолидированный бюджет относительно поступлений за аналогичный период прошлого года возросло в 9, 3 раза, в федеральный — в 13 раз, в территориальный бюджет — в 8, 5 раза.

Поступления налога на добавленную стоимость составили 7601, 7 млн. рублей и увеличились по сравнению с 2003 годом на 32, 9%. Налога на доходы физических лиц поступило 5438, 6 млн. рублей, что на 25, 7% больше, чем в 2003 году.

В консолидированный бюджет Российской Федерации поступило акцизов по сводной группе подакцизных товаров на сумму 2002, 8 млн. рублей, в том числе в федеральный бюджет — 633, 9 млн. рублей, в территориальный — 1368, 9 млн. рублей.

Поступления платежей в государственные внебюджетные фонды (включая единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет) составили 11665, 5 млн. рублей, в том числе в Фонд социального страхования — 1181, 9 млн. рублей, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования — 67, 7 млн. рублей, территориальные фонды обязательного медицинского страхования — 1058, 6 млн. рублей. Поступления в Пенсионный фонд Российской Федерации (включая ЕСН, зачисляемый в федеральный бюджет) составили 9357, 2 млн. рублей.

# Заключение

Налог на прибыль предприятий и организаций - основной вид налога юридических лиц. Ныне действующий налог на прибыль предприятий и организаций, введен с 01.01.2002 г.

Организации, созданные после вступления в силу главы 25 Налогового кодекса РФ, начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации.

Организации вправе перейти на уплату налога на прибыль ежемесячными авансовыми платежами, исчисленными, исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, исчисленной с начала года до окончания соответствующего месяца. Сумма налога на прибыль в данном случае также определяется с учетом ранее начисленных платежей и вносится в бюджет до 28 числа месяца, следующего за отчетным.

Таким образом, налог на прибыль является составным элементом налоговой системы России и служит инструментом перераспределения национального дохода. Он является прямым, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата. Плательщиками налога на прибыль организаций являются любые юридические лица, у которых возникает объект налогообложения, вне зависимости от цели их создания, то есть как коммерческие, так и некоммерческие организации. Основная ставка налога определена в размере 24%. Объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Так как в условиях рыночной экономики каждая организация в результате своей производственной деятельности получает денежный эквивалент, и каждое производство представляет собой процесс производственного потребления предметов и средств труда, а также живого труда, то мы в первой главе посчитали необходимым дать характеристику основным финансовым показателям: выручке организации и издержкам обращения.

А так как разницей между этими финансовыми показателями является основа экономического развития организации - прибыль, то этому показателю уделяется много внимания.

Насколько это было возможно, очень подробно был изложен состав и формирование финансового результат в организации.

Первая представляет собой теоретические и методологические основы учета и анализа прибыли коммерческого предприятия. Для формирования финансовых результатов предусмотрены следующие счета бухгалтерского учета:

- счет 90 "Продажи" - для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности;

- счет 91 "Прочие доходы и расходы" - для учета доходов и расходов от прочих операций;

- счет 99 "Прибыли и убытки" - для формирования конечного финансового результата деятельности организации.

Реализационный финансовый результат от продаж выявляется на бухгалтерском счете 90 "Продажи" и определяется в виде разницы между суммой выручки (без косвенных налогов и платежей - НДС, акцизы и т. п.), отражаемой по кредиту счета 90, и суммой фактической себестоимости проданных продукции, работ и услуг, отражаемой по дебету этого же счета. При этом в расчет принимаются также доходы и расходы от операций, составляющих предмет деятельности организации.

Реализационный финансовый результат от продаж определяется в конце каждого отчетного периода. Если в качестве финансового результата предприятие получило прибыль, то она отражается по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с дебетом счета 90 "Продажи". Если результатом деятельности организации является убыток, то он отражается на дебете счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи".

В ходе проведенного анализа налогообложения предприятия и уровня налоговых издержек необходимо оптимизировать налоговое бремя. С этой целью можно порекомендовать следующие мероприятия.

1. Оптимизация налогов при выплате компенсации сотрудникам за использование личного имущества на работе.

Компенсация за использование личного имущества на работе предусмотрена ст. 188 Трудового кодекса РФ. Эта статья позволяет работодателю и сотруднику самостоятельно определять размер выплаты. При этом никаких специальных норм Трудовой кодекс не устанавливает. Значит, бухгалтеру вообще не нужно удерживать с компенсации налог на доходы физических лиц (п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Используя свое имущество в производственных целях, работник не сдает его предприятию в аренду. Помнить об этом необходимо, поскольку арендные платежи, в отличие от компенсаций, налогом на доходы физических лиц облагаются.

2. Включение в налогооблагаемую прибыль расходов по приобретению питьевой воды. Стоимость питьевой воды, приобретенной фирмой для своих сотрудников, может быть отнесена в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Дело в том, что налоговики отказывают фирмам списать стоимость питьевой воды на затраты, т.к. она не входит ни в прямые, ни в косвенные затраты предприятия. Чтобы обойти запрет налоговиков, для начала необходимо провести по документам покупку питьевой воды, а также подтвердить эти расходы и их экономическую целесообразность, затем воспользоваться подп. 7 п. 1 ст. 264 Кодекса, который разрешает учесть в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией, «расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации».

Для этого в фирме нужно разработать соответствующий документ (приказ, положение и т.п.), в котором перечислены мероприятия по обеспечению нормальных условий труда. Там, в частности, необходимо указать, что в обязанности работодателя входит обеспечение работников питьевой водой, туалетной бумагой и т.д.

3. Оптимизация налогов путем применения комиссионных операций. Величину НДС и налог на прибыль можно существенно снизить, если привлечь (а точнее, открыть новую) фирму, которая будет работать на «упрощенке» и приобретать товар в результате комиссионной операции. В данном случае рассматриваемая схема хороша тем, что обвинить фирму в не законном снижении налогов не получится.

ЗАО «ТУСК» закупит товар на сумму 220 000 руб., а выручит от продажи 253 000 руб., то общая сумма налогов составит 11734 руб., если же ввести в наш пример «упрощенца», то товар закупает уже не магазин, а «упрощенец», который затем передает товар розничной организации по договору комиссии. Предположим, что сумма комиссионного вознаграждения установлена в размере 3 процентов от суммы выручки. В результате налоговая нагрузка магазина составит 2980 руб. (1158 + 1822). Единый налог с этой суммы составит 4950 руб. (33 000 руб. x 15%). Если объединить налоги и магазина, и «упрощенца», то видим, что общая налоговая нагрузка составляет 7930 руб. (2980 + 4950), а фактическая экономия - 3804 руб. (11734 - 7930).

Предложенные схемы налоговой оптимизации рекомендуется рассмотреть руководству предприятия с целью минимизации налоговых платежей.

# Список литературы

Нормативно-правовые источники:

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года (с изм., внесенными Указами Президента РФ на 09.06.2001 N 679)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изменениями от 30 марта, 9 июля 1999 г., 2 января, 5 августа, 29 декабря 2000 г., 24 марта, 30 мая, 6, 7, 8 августа, 27, 29 ноября, 28, 29, 30, 31 декабря 2001 г., 29 мая, 24, 25 июля, 24, 27, 31 декабря 2002 г., 6, 22, 28 мая, 6, 23, 30 июня, 7 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 5 апреля, 29, 30 июня, 20, 28, 29 июля, 18, 20, 22 августа, 4 октября, 2, 29 ноября, 28, 29, 30 декабря 2005 г., 1 января 2006г. )
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ (с изм. и доп. от 31 декабря 1999 г., 5 августа, 27 декабря 2000 г., 8 августа, 30 декабря 2005 г., 29 мая, 10, 24 июля, 24 декабря 2005 г., 28 декабря 2005 г.)
4. Закон РФ от 27.12.91 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Специальная литература

1. Борисов А.В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный). М.: Книжный мир, 2005. –267с.
2. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Бухгалтерский учет налогов. Комментарий к Налоговому кодексу РФ (Глава 21, Глава 23, Глава 24, Глава 25, Глава 27, Глава 28). М.: Бератор-Пресс. 2003.
3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налог на прибыль. М.: Налоги и финансовое право. 2003.
4. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. – М.: Налоги и финансовое право", 2002.
5. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Сложные операции и сделки. Экономико-правовой анализ. Из практики налогового консультирования. – М.: Налоги и финансовое право, 2005.
6. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право: вопросы и ответы. –М.: Новый юрист, 2005. – 212с.
7. Грисимова Е.Н., Макарова О.А., Ильюшихин И.Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии. Под ред. Н.М. Голованова. — СПб.: «Юридический центр Пресс», 2004. –425с.
8. Девери М.П. Экономика налоговой политики. – М.: Филинъ, 2005. – 432с.
9. Дмитриев Н.Г. Налоги и налогобложение. Ростов-на-Дону, Феникс, 2004 –188с.
10. Кожинов В.Я. Бухгалтерский учет, оценка прибыльности хозяйственных операций. – М.: ЭКЗАМЕН, 2004. – 540с.
11. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). Изд. 2-е, перераб. и доп. –М.: МУФЭР, 2005. –270с.
12. Кучеров И.И. Налоговое право России. – М.: ЮрИнфоР, 2004. –349с.
13. Кучеров И.И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). –М., 2005. – 155с.
14. Налоги и налоговое право в схемах. Под ред. А.В. Брызгалина. — М.: «Аналитика-Пресс», 2002. – 230с.
15. Налоги и налогообложение. Под ред. И.Г. Русаковой. В.А. Кашина.—М.: Финансы, ЮНИТИ, 2005. – 415с.
16. Налоговые системы зарубежных стран: Учеб. для вузов / Под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2002.
17. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. –М.: Книжный мир, 2004. –390с.
18. Паскачев А. Б. Налоговый потенциал экономики России. — М.: Издательский дом «Мелап», 2004. — 400 с.
19. Паскачев А. Б., Кашин В. А., Бобоев М. Р. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм / Под ред. Г. И. Букаева. - М.: Гелиос АРВ, 2005. - 776 с.
20. Пепеляева С.Г. Налоговое право. –М., 2005. – 336с.
21. Перонко И.А. Налогообложение в России. –М., 2005. – 253с.
22. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение. –М.: Юдрайт, 2005. –121с.
23. Черник Д.Г. Налоги. –М.: Финансы и статистика, 2005. – 486с.
24. Шепеленко Г.И. Экономика, организация и планирование производства на предприятиии. – Ростов-на-Дону.: Март. 2005 – 390с.
25. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. –М.: Инфра-М, 2005. – 525с.

Издания периодической печати

1. Аронов А.В. Налоговая система: реформы и эффективность. // Налоговый вестник. Май 2004. – с.33–38
2. Андреев И.М. Налог на прибыль организаций // Консультант. 2005, февраль, №4. – с.59
3. Бобоев М.Р., Наумчев Д.В. О проблемах и перспективах развития налоговой системы РФ // Налоговый вестник, 2004. №9. – с.17–29
4. Бобоев М.Р., Наумчев Д.В. Развитие налоговой системы РФ // Налоговый вестник, 2004. №3. – с.4–7.
5. Бюллетень Верховного Суда РФ. 2002. № 8.
6. Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.
7. Гасымов Н., Мамбеталиев Н. Т., Алиев В., Бобоев М. Р. Налоги и сборы Азербайджанской Республики // Налоговый вестник. — 2005.-№ 10.-С.З-11.
8. Диков А.О. Об изменениях и дополнениях, внесенных в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации. // Налоговый вестник. Февраль 2005.-c.3-l 6.
9. Какимжанов 3. X., Мамбеталиев Н. Т. Реформирование налоговой и таможенной системы Республики Казахстан // Налоговый вестник. - 2004. - № 7. - С. 4 - 10.
10. Калмыкова Е.Г. Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты налога на прибыль// Новое в бухгалтерском учете и отчетности. М.: «Главбух-инфо». 2004. № 6.- с. 14-19.
11. Мамбеталиев Н. Т., Бобоев М. Р. Об ответственности за нарушения налогового законодательства в государствах — членах ЕврАзЭС // Налоговый вестник. - 2005. - №1. - С. 5 - 13.
12. Мамбеталиев Н. Т., Мельниченко А. Н. О направлениях совершенствования систем налогообложении субъектов малого предпринимательства в государствах — членах ЕврАзЭС // Налоговая политика и практика. — 2006. — № 9. — С. 44 — 47.
13. Нестеров В.В. Сущность налога, его общественное значение.// Налоговый вестник. Февраль 2005. - с. 165-174.
14. Паскачев А.Б. Перспективы расширения налоговой базы. // Налоговый вестник. Август 2005 год, - с.3-11.
15. Разгулин С. В. Комментарий к Федеральному закону от 29.12.2005 г. № 166-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Нормативные акты для бухгалтера. 2005. № 2. - с. 267.
16. Румянцев А.В. Налоговое регулирование в зарубежных странах // Менеджмент в России и за рубежом, 2006, №6. С.79-83
17. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2004.

Чернышева Н.И. Оценка эффективности региональной налоговой системы малого бизнеса // налоговое планирование. 2004 №3. – с.34–37