Содержание

|  |
| --- |
| АННОТАЦИЯВВЕДЕНИЕГЛАВА 1. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОПОСТАВИМОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ И НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ* 1. Понятие, экономическая сущность и значение сопоставимости отчетных и налоговых данных организации
	2. Методика проведения анализа сопоставимости данных бухгалтерской и налоговой отчетности
	3. Существенные показатели и их роль в формировании финансового результата деятельности субъекта хозяйствования

ГЛАВА 2. РАСЧЕТНАЯ ЧАСТЬГЛАВА 3. ОБСУЖДЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ3.1 Выводы и предложения о применяемой методике сопоставления данных бухгалтерского и налогового учета и ее влиянии на финансовое состояние предприятия и оптимизацию налоговых платежейЗАКЛЮЧЕНИЕСПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫПРИЛОЖЕНИЯ |

ВВЕДЕНИЕ

Результаты в любой сфере бизнеса зависят от наличия и эффективности использования финансовых ресурсов, которые приравниваются к кровеносной системе, обеспечивающей жизнедеятельность предприятия. Поэтому забота о финансах является отправным моментом и конечным результатом деятельности любого субъекта хозяйствования, в условиях рыночной экономики эти вопросы имеют первостепенное значение; выдвижение на первый план финансовых аспектов деятельности субъектов хозяйствования, возрастание роли финансов является характерной чертой и тенденцией во всем мире.

Результативность управления предприятием во многом зависит от организации и совершенства его информативной базы. Основным источником информации для принятия управленческих решений является бухгалтерская отчетность. Однако помимо гражданских правоотношений, возникающих в процессе хозяйствования каждого субъекта, имеют место быть налоговые правоотношения, которые порождают обязанность по уплате налогов и сборов. И именно в этой сфере находит применение налоговая отчетность.

На практике возникают расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом, которые создают ситуацию, когда отражаемые в бухгалтерской отчетности показатели и обязательства организаций по налоговым платежам совершенно не сопоставимы между собой.

Правильное прочтение и использование бухгалтерской информации возможно только при условии построения бухгалтерской отчетности на основе одинаковых принципов и правил. Это нужно для того, чтобы отдельные элементы отчетности были сопоставимы. Более того, несовпадение в правилах распределения (признания) по отчетным периодам сумм доходов, расходов и прибыли в бухгалтерском и налоговом учете влияет и на суммы реальных денежных потоков организаций.

Такое положение вещей требует введения в бухгалтерскую отчетность показателей, отражающих соотношение бухгалтерской и налоговой трактовки фактов хозяйственной жизни. В международных стандартах бухгалтерского учета расхождения между данными бухгалтерской и налоговой отчетности выражаются через категорию "отложенные налоги". В Российском законодательстве тоже есть подобная терминология, введенная нормами Положения по бухгалтерскому учету № 18/02.

Все вышесказанное и обусловило выбор данной темы для исследования и ее цель: масштабный системный анализ проблем взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий и организаций.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

* Раскрыть сущность и значение сопоставимости отчетных и налоговых данных организации;
* Проанализировать существующие аспекты взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий и организаций;
* Выявить существенные показатели и их роль в формировании финансового результата;
* Выявить проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий.

Источниками информации для написания данной работы послужили труды экономистов, опытных бухгалтеров и специалистов Минфина РФ в области налогообложения и бухгалтерского учета, нормы Налогового Кодекса РФ и соответствующих Приказов и Постановлений Минфина РФ.

В процессе изучения и обработки материалов применялись следующие методы:

* Теоретический анализ;
* Классификация;
* Обобщение;
* Аналогия;
* Моделирование.

Предметом исследования является процесс взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль организации.

Объектом исследования является система бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

ГЛАВА 1. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОПОСТАВИМОСТИ

ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ И НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1 Понятие, экономическая сущность и значение сопоставимости

отчетных и налоговых данных организации

Основными инструментами на этапе анализа бухгалтерской и налоговой отчетности с целью выявления несоответствий и противоречий являются:

* проверка взаимоувязки показателей бухгалтерской и налоговой отчетности;
* анализ основных финансовых показателей налоговой и бухгалтерской отчетности с учетом их динамики и изменения удельных весов.

Из приведенных инструментов наиболее эффективным является проверка взаимоувязки показателей бухгалтерской и налоговой отчетности. Использование данного инструмента основано на существовании взаимосвязей как между показателями, фигурирующими в различных налоговых декларациях и финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также между показателями в рамках налоговой отчетности по тому или иному налогу. Указанные взаимосвязи называются контрольными соотношениями, использование которых не только оправдано, но и необходимо, так как контрольные соотношения включают основные показатели налоговых деклараций и финансовой отчетности, используемые для исчисления налогов. Применение контрольных соотношений позволяет решить следующие задачи:

* проверка логических связей и взаимоувязки между отдельными отчетными и расчетными показателями налоговой и бухгалтерской отчетности;
* соотнесение показателей различных налоговых деклараций;
* сопоставление отдельных показателей внутри налоговых деклараций.

С учетом вышеизложенного, можно дать определение сопоставимости отчетных и налоговых данных организации.

Сопоставимость отчетных и налоговых данных организации – это наличие логических связей и взаимоувязки между отдельными отчетными и расчетными показателями налоговой и бухгалтерской отчетности, позволяющее соотнести значение показателей как отдельных показателей внутри налоговой декларации, так и между показателями различных налоговых деклараций.

Источниками формирования показателей налоговой отчетности является данные налогового и бухгалтерского учета. Сущность сопоставимости отчетных и налоговых данных организации заключается в том, что в финансовой и налоговой отчетности содержатся обобщенные данные, необходимые для расчета налоговой базы по тому или иному налогу. Но в отдельных случаях могут образовываться нестыковки. Это вызвано несовпадением бухгалтерского и налогового учета, которое устраняется с помощью определенных корректировок.

Как видно, анализ сопоставимости отчетных и налоговых данных организации необходим для правильного формирования налоговой отчетности организации, с целью представления её в налоговый орган. Чем достовернее будет налоговая отчетность, тем «спокойнее будет спать» налогоплательщик. Таким образом, до, во время и после составления налоговой отчетности бухгалтерская служба налогоплательщика должна отслеживать сопоставимость отдельных показателей отчетности.

Однако сопоставление отчетных и налоговых данных организации необходимо не только налогоплательщику, представляющему налоговую отчетность в налоговые органы, но и самим налоговикам. Экономический анализ декларации по налогу на прибыль - это последний этап камеральной проверки. Анализ заключается, прежде всего, в сопоставлении данных налогового учета с суммами из бухгалтерской отчетности.

Ранее, до вступления в силу ПБУ 18/02, организации отражали в бухгалтерском учете и отчетности только сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за отчетный период, или сумму излишне уплаченного и (или) взысканного налога на прибыль. Тем самым нарушался основной принцип российского и международного бухгалтерского учета - принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете сумм, которые окажут влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов. В каждом отчетном периоде первоначально определяется сумма налога на прибыль от бухгалтерской прибыли (убытка) и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка). Затем исчисляются и отражаются суммы налога на прибыль, обстоятельства по возникновению которых для целей налогообложения появились в данном отчетном периоде и повлияли на величину налога на прибыль, рассчитанного от бухгалтерской прибыли.

Целью ПБУ 18/02 является отражение в бухгалтерском учете:

* взаимосвязи суммы прибыли (убытка), исчисленной по правилам бухгалтерского учета, и суммы прибыли (убытка), исчисленной по правилам налогового учета;
* различия суммы прибыли (убытка), исчисленной по правилам бухгалтерского учета, и суммы прибыли (убытка), исчисленной по правилам налогового учета;
* сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В результате применения ПБУ 18/02 в бухгалтерском учете отражается не только сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за истекший отчетный период, но и суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль в последующие периоды. Это так называемые отложенные налоги на прибыль. Их отражение в бухгалтерском учете непосредственно влияет на сумму чистой прибыли (убытка) отчетного периода, увеличивая либо уменьшая ее.

Таким образом, ПБУ 18/02 позволяет рассчитать сумму налога на прибыль по правилам налогового учета, но на основе исключительно бухгалтерских данных. Это помогает пользователям бухгалтерской отчетности понять причины расхождений между финансовым результатом, сформированным в бухгалтерском учете, и налоговой базой, исчисленной в декларации по налогу на прибыль. ПБУ 18/02 регламентирует способы отражения в бухучете налоговых активов и обязательств, отложенных на будущие отчетные периоды, что приводит к формированию более достоверной величины чистой прибыли (убытка) организации за отчетный период.

1.2 Методика проведения анализа сопоставимости данных

бухгалтерской и налоговой отчетности

Согласно пункту 4 статьи 289 НК РФ, отчетность по налогу на прибыль за год необходимо представить в налоговую инспекцию до 28 марта. Форма декларации по налогу на прибыль утверждена приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н.

В состав годовой декларации следует обязательно включить:

* титульный лист (Лист 01);
* подраздел 1.1 или 1.2 раздела 1;
* лист 02;
* приложения 1 и 2 к Листу 02;
* приложение 4 к Листу 02. Данное приложение представляют только за I квартал и налоговый период (год).

Остальные разделы, листы и приложения заполняют, если у организации есть соответствующие показатели. К примеру, фирмы, имеющие обособленные подразделения, включают в состав декларации приложение 5 к Листу 02. В письме от 25.07.2006 N 03-03-04/1/611 Минфин России разъяснил, как на основе данных этого приложения заполнять раздел 1 декларации, сдаваемой по месту нахождения самой фирмы.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" и Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (кроме кредитных организаций, страховых организаций и бюджетных учреждений), в состав годовой бухгалтерской отчетности включаются следующие формы:

* бухгалтерский баланс (форма N 1);
* отчет о прибылях и убытках (форма N 2).

Также в качестве приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках бухгалтерской отчетности составляются:

* отчет об изменениях капитала (форма N 3);
* отчет о движении денежных средств (форма N 4);
* приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5).

Кроме того, в состав отчетности входит пояснительная записка.

При проверке показателей бухгалтерской и налоговой отчетности прежде всего следует проконтролировать соотношение отдельных показателей декларации по налогу на прибыль с данными Отчета о прибылях и убытках организации (таблица 1).

Таблица 1.

Сопоставление данных формы № 2 и декларации по налогу на прибыль.

|  |  |
| --- | --- |
| Форма N 2 "Отчет о прибылях и убытках"  | Декларация по налогу на прибыль  |
| Выручка-нетто (строка 010)  | Доходы от реализации (строка 010 Лист 02, строка 040 Приложения № 1 к листу 02) |
| Расходы на реализацию (020+030+040) | Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 030 листа 02, строка 110 Приложения № 2 к Листу 02) |
| Сумма прочих доходов (060+080+090) | Прочие доходы (строка 020 листа 02, строка 100 Приложения № 1 к Листу 02) |
| Сумма прочих расходов (070+100) | Прочие расходы (строка 040 листа 02, сумма строк 200 и 300 Приложения № 2 к Листу 02) |
| Прибыль до налогообложения (строка 140) | Прибыль (строка 060 листа 02) |
| Налог на прибыль (строка 150) | Сумма исчисленного налога на прибыль (строка 180 листа 02) |

Несопоставимость этих данных свидетельствует о наличии нарушений финансово-хозяйственной деятельности или порядка формирования показателей в налоговом учете организации, что может повлечь за собой налоговую проверку. Ведь показатели указанных отчетных форм могут отличаться друг от друга. Это происходит, например, при наличии у компании хозяйственных операций с ценными бумагами или когда фирма применяет методику рыночных цен при товарообменных операциях или безвозмездном получении имущества.

Таким образом, отличие данных, представленных в налоговых декларациях, не может однозначно свидетельствовать о том, что в отчетности допущены ошибки.

К тому же формы бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций заполняются на основе разных учетных регистров и по разным правилам. Поэтому проконтролировать соотношение их данных довольно сложно, так как при составлении налоговой отчетности возникают отклонения бухгалтерского и налогового учета:

* по доходам от реализации - на величину суммовых разниц;
* по общей сумме доходов (проведение операций с ценными бумагами, производство с длительным циклом) в бухгалтерском учете была проведена переоценка имущества;
* по общей сумме расходов - у компании есть расходы, которые не могут быть учтены для целей налога на прибыль, дата признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете различна;
* сумма налога на прибыль - в текущем году выявлено искажение по налогу на прибыль за прошлые годы, и в бухгалтерском учете произведена корректировка текущего налога.

Введение в действие Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 (Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н), без сомнения, является существенным шагом в реформировании бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности. Введение данного положения позволяет решить следующие задачи:

* отразить в бухгалтерском учете и отчетности организации влияние на порядок расчета налога на прибыль факторов, возникающих в результате применения различных методов отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и для целей налогообложения;
* осуществить взаимосвязь показателя, отражающего финансовый результат деятельности организации за отчетный период (прибыль или убыток), исчисленного по правилам бухгалтерского учета, и налоговой базы по налогу на прибыль, рассчитанной в порядке, установленном налоговым законодательством;
* определить характер влияния на финансовые результаты деятельности организации налоговых обязательств, исполнение которых ожидается в будущих отчетных периодах в виде отложенных налоговых обязательств;
* оценить степень уменьшения налоговой нагрузки в будущих отчетных периодах в виде отложенных налоговых активов;
* установить эффективный контроль за правильностью расчета налоговых обязательств по налогу на прибыль и отражения операций, связанных с формированием указанного показателя в бухгалтерском учете и отчетности.

Общий смысл методики бухгалтерского учета отложенных налогов заключается в том, чтобы отразить последствия ситуаций, при которых сумма бухгалтерской прибыли отличается от прибыли налогооблагаемой. Это достигается отражением на счетах бухгалтерского учета того, что организация в текущем отчетном периоде либо "переплачивает", либо "недоплачивает" бюджету налог на прибыль относительно той суммы налога, которую она должна была бы заплатить, если бы сумма налогооблагаемой прибыли равнялась бухгалтерской.

Использование предлагаемых методик позволяет отразить в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, т.е. фактические расчеты с бюджетом по налогу на прибыль, но и суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ (п.1 ПБУ 18/02).

Для достижения целей, предусмотренных ПБУ 18/02, потребовалось введение ряда новых для российского бухучета терминов. Основная их часть содержится непосредственно в ПБУ 18/02. В процессе практического применения этого бухгалтерского стандарта некоторые из понятий были уточнены. Кроме того, появилось несколько новых терминов, отсутствующих в ПБУ 18/02.

Для того чтобы сформировать в бухгалтерском учете сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам отчетного периода в соответствии с положениями ПБУ 18/02, необходимо скорректировать условный расход (условный доход) по налогу на прибыль на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. В результате будет получена сумма текущего налога на прибыль (п.21 ПБУ 18/02), который отражается в Декларации по налогу на прибыль (расчет налога на прибыль представлен на рисунке 1).

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)

=

условный расход (условный доход) по налогу на прибыль

+

постоянное налоговое обязательство

-

постоянный налоговый актив

+

отложенный налоговый актив

-

отложенное налоговое обязательство.

Рис. 1. Расчет налога на прибыль

Чтобы последовательно подойти к расчетам суммы текущего налога на прибыль, обратимся к вопросу рассмотрения разниц доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. С точки зрения ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль“ разницы признаются постоянными или временными для расчета финансового результата в бухгалтерском и налоговом учете.

Постоянные разницы - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

В части расходов, постоянные разницы возникают при нормировании законодательством отдельных видов расходов. Суммы расходов, превышающие нормативную величину, не учитываются в целях налогообложения. Поэтому по суммам сверхнормативных расходов, отраженных в бухгалтерском учете, но не признанных в целях налогообложения, всегда возникают постоянные разницы.

Поскольку сверхнормативные расходы в налоговом учете не признаются, происходит увеличение налоговой базы по сравнению с финансовым результатом, сформированным в бухгалтерском учете. Это позволяет сделать вывод, что по нормируемым расходам образуются постоянные положительные разницы.

К постоянным разницам в части доходов относят все доходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, как отчетного, так и последующих периодов. Такие доходы поименованы в статье 251 НК РФ, они не признаются при формировании налога на прибыль, не отражаются в налоговом учете и уменьшают условный расход (налог на прибыль).

По суммам выявленных постоянных разниц доходов составляется регистр аналитического бухгалтерского учета в соответствии с пунктом 5 ПБУ 18/02. В регистре аналитического учета постоянных разниц отражаются сверхнормативные и другие (не учитываемые для целей налогообложения) расходы.

В результате рассмотренных отклонений бухгалтерских доходов и расходов отчетного периода от налоговых доходов и расходов отчетного периода возникают постоянные разницы, трансформируемые в постоянные налоговые обязательства (ПНО). ПНО могут уменьшать или увеличивать бухгалтерскую прибыль. Постоянные положительные разницы ведут к увеличению налоговой базы и суммы налога на прибыль. Если положительную постоянную разницу умножить на ставку налога на прибыль, получим постоянное налоговое обязательство (ПНО). Отрицательные постоянные разницы приводят к уменьшению налоговой базы и суммы налога на прибыль и образуют постоянный налоговый актив (ПНА).

Временные разницы — доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах (п.8 ПБУ 18/02). В зависимости от формирования налоговой базы, временные разницы подразделяются на вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы — отдельные отклонения налоговой базы (убытка) и бухгалтерской прибыли (убытка) данного отчетного периода.

Налогооблагаемые временные разницы — это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль или убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом отчетном периоде.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к формированию отложенного налога на прибыль, который подлежит уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Методика определения вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц представлена на рисунке 2.

В бухгалтерском учете временные разницы приводят к возникновению отложенных налогов: отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств(ОНО). Вычитаемые временные разницы при умножении на действующую налоговую ставку налога на прибыль приводят к появлению отложенного налогового актива, а налогооблагаемые временные разницы при умножении на действующую налоговую ставку налога на прибыль приводят к появлению отложенного налогового обязательства.

┌───────────┐ ┌──────────┐

│ Доходы │ │ Расходы │

└─┬───────┬─┘ └┬────────┬┘

▼ ▼ ▼ ▼

┌──────────┴─┐ ┌─┴──────────┐ ┌──────────┴─┐ ┌──┴─────────┐

│Б/у - больше│ │Б/у - меньше│ │Б/у - больше│ │Б/у - меньше│

│Н/у - меньше│ │Н/у - больше│ │Н/у - меньше│ │Н/у - больше│

└─────┬──────┘ └─────┬──────┘ └─────┬──────┘ └─────┬──────┘

▼ ▼ ▼ ▼

┌─────┴─────┐ ┌─────┴─────┐ ┌─────┴─────┐ ┌─────┴─────┐

│ Налоговая │ │ Налоговая │ │ Налоговая │ │ Налоговая │

│база меньше│ │база больше│ │база больше│ │база меньше│

└─────┬─────┘ └─────┬─────┘ └─────┬─────┘ └─────┬─────┘

▼ ▼ ▼ ▼

Налогооблагаемые временные разницы

Вычитаемые временные разницы

Вычитаемые временные разницы

Налогооблагаемые временные разницы

Рис. 2 Методика определения вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету, отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете и учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница и налогооблагаемая временная разница (п.14 и 15 ПБУ 18/02).

В результате отклонения бухгалтерских доходов и расходов от налоговых доходов и расходов отчетного периода возникают отложенные налоговые активы (ОНА — Дт 09 Кт 68) и отложенные налоговые обязательства (ОНО — Дт 68 Кт 77), которые будут уменьшать (Дт 68 Кт 09) или увеличивать (Дт 77 Кт 68) бухгалтерскую прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Положительные и отрицательные разницы могут возникать по одним и тем же видам доходов и расходов.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства — важнейшие объекты бухгалтерского учета, потому что это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению (ОНА) или к увеличению (ОНО) налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде или в последующих отчетных периодах.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности субсчета закрываются заключительными записями декабря в кредит субсчета 99 “Расчет налога на прибыль“.

Постоянное налоговое обязательство, отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство отражаются в Отчете о прибылях и убытках (п.24 ПБУ 18/02).

Организация может предусмотреть дополнительные строки для отражения введенных ПБУ 18/02 новых показателей. К строке 150 формы № 2 (Отчет о прибылях и убытках) “Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи“ ввести справочные строки 151 “Постоянные налоговые обязательства“, 152 “Отложенные налоговые активы“, 153 “Отложенные налоговые обязательства“.

Вычитаемые величины по строкам 150, 151 и 153 должны быть указаны в круглых скобках (п.17 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденных Приказом Минфина России от 28.06.2000 № 60н).

По строке 160 “Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности“ и по строке 190 “Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)“, при отсутствии чрезвычайных доходов и расходов, будет отражена сумма, которая соответствует итоговому сальдо по счету 99. Эта сумма указывается по строке 470 “Нераспределенная прибыль отчетного года“ формы № 1 Бухгалтерский баланс. Сумма текущего налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, отражается по строке 626 “Задолженность перед бюджетом“. Отложенный налоговый актив показывается в разделе I Бухгалтерского баланса “Внеоборотные активы“ по строке 150 “Прочие внеоборотные активы“, а отложенное налоговое обязательство — в разделе IV “Долгосрочные обязательства“ по строке 520 “Прочие долгосрочные обязательства“ (п.23 ПБУ 18/02).

При составлении бухгалтерской отчетности, организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства (п.19 ПБУ 18/02).

Использование данной методики расчета налога на прибыль позволяет рассчитать сумму налога по правилам налогового учета, но на основе исключительно бухгалтерских данных. Это помогает пользователям бухгалтерской отчетности понять причины расхождений между финансовым результатом, сформированным в бухгалтерском учете, и налоговой базой, исчисленной в декларации по налогу на прибыль. ПБУ 18/02 регламентирует способы отражения в бухучете налоговых активов и обязательств, отложенных на будущие отчетные периоды, что приводит к формированию более достоверной величины чистой прибыли (убытка) организации за отчетный период.

* 1. Существенные показатели и их роль в формировании финансового результата деятельности субъекта хозяйствования

Финансовый результат характеризуется обобщающими показателями текущей деятельности организации - бухгалтерской прибыли (различными видами показателями бухгалтерской прибыли). Прибыль складывается по результатам процессов производства и реализации продукции и зависит от ряда объективных и субъективных факторов:

* степени использования ресурсов;
* соблюдения договорной и платежной дисциплины;
* изменения ситуации на сырьевых, товарных и финансовых рынках.

Прибыль является основным индикатором привлекательности коммерческой организации для собственников, партнеров по бизнесу, кредиторов и инвесторов, поскольку величина прибыли, полученной в отчетном периоде, определяет:

* доходы собственного бизнеса;
* вознаграждения работников организации;
* налоговые поступления в бюджет;
* возможность реинвестирования прибыли в развитие деятельности организации.

Для анализа финансовых результатов деятельности организации используются показатели Формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Построение данной формы бухгалтерской отчетности позволит изучить формирование финансового результата и выявить влияние основных факторов на него.

Как правило, наибольшее влияние на размер чистой прибыли оказывает величина валовой прибыли и сумма коммерческих и управленческих расходов, разность которых формирует прибыль от продаж. Валовая прибыль формируется как финансовый результат от реализации товаров, работ (услуг), имущества организации (основных средств, материальных активов, материальных оборотных средств и других активов), а также доходов от внереализационных операций и представляет собой разницу между выручкой от реализации и себестоимостью выполненных работ (услуг) и товарно-материальных ценностей, уменьшеннных на сумму расходов по этим операциям.

Совокупность факторов, влияющих на различные виды прибыли представлена в Приложении 6[[1]](#footnote-1).

Более подробный механизм формирования финансового результата можно изучить на основе факторного анализа[[2]](#footnote-2).

По составу включаемых элементов различают маржинальную (валовую) прибыль, общий финансовый результат отчетного периода до выплаты процентов и налогов (брутто-прибыль), прибыль до налогообложения, чистую прибыль, нераспределенную прибыль.

Таблица 2.

Совокупность факторов, влияющих на различные виды прибыли.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид бухгалтерской прибыли | Факторы, положительное изменение которых оказывает позитивное влияние | Факторы, положительное изменение которых, оказывает негативное влияние |
| Валовая прибыльПрибыль от продажПрибыль до налогообложенияЧистая (нераспределенная прибыль) | Выручка (объем реализуемой продукции, ее структура и цена за единицу продукции).Валовая прибыльПрибыль от продаж, прочие операционные и внереализационные доходы.Прибыль до налогообложения, постоянные налоговые активы. | Себестоимость (объем реализуемой продукции, её структура и себестоимость единицы продукции).Управленческие и коммерческие расходы.Прочие операционные и внереализационные расходы.Условный расход по налогу на прибыль, постоянное налоговое обязательство. |

Маржинальная прибыль *—* это разность между выручкой (нетто) и переменными затратами по реализованной продукции.

Брутто-прибыльвключает финансовые результаты от операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы (до выплаты процентов и налогов); характеризует общий финансовый результат, заработанный предприятием для всех заинтересованных сторон (государства, кредиторов, собственников, наемного персонала).

Прибыль до налогообложения— это результат после выплаты процентов кредиторам.

Чистая прибыль— это та прибыль, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты всех налогов, экономических санкций и прочих обязательных отчислений.

Нераспределенная прибыль *—* это та часть чистой прибыли, которая направляется на финансирование прироста активов предприятия после выплаты дивидендов.

Механизм формирования данных показателей представлен на рисунке в Приложении 7.

Можно выделить следующие показатели, влияющие на величину финансового результата, в частности, прибыли:

* налоги;
* переменные расходы;
* постоянные расходы;
* внереализационные доходы и расходы;
* чрезвычайные доходы и расходы;
* проценты к уплате.

Основную часть прибыли предприятия получают от реализации продукции и услуг. Данный вид прибыли зачастую составляет наибольший удельный вес в общем финансовом результате организаций и предприятий. Поэтому, не рассмотреть показатели, оказывающие на него воздействие, было бы не верно (рис. 3).

Прибыль от реализации продукции в целом зависит от:

* объема реализации продукции*;*
* структуры реализованной продукции;
* себестоимости
* уровня среднереализационных цен.

Объем реализации продукцииможет оказывать положительное и отрицательное влияние на сумму прибыли. Увеличение объема продаж рентабельной продукции приводит к пропорциональному увеличению прибыли. Если же продукция является убыточной, то при увеличении объема реализации происходит уменьшение суммы прибыли.

Структура товарной продукцииможет оказывать как положительное, так и отрицательное влияние на сумму прибыли. Если увеличится доля более рентабельных видов продукции в общем объеме ее реализации, то сумма прибыли возрастет, и наоборот, при увеличении удельного веса низкорентабельной или убыточной продукции общая сумма прибыли уменьшится.

Себестоимость продукциии прибыль находятся в обратно пропорциональной зависимости: снижение себестоимости приводит к соответствующему росту суммы прибыли, и наоборот.

Изменение уровня среднереализационных цени величина прибыли находятся в прямо пропорциональной зависимости: при увеличении уровня цен сумма прибыли возрастает, и наоборот.

Кроме того, следует иметь в виду, что размер прибыли во многом зависит и от учетной политики, применяемой на анализируемом предприятии. Закон о бухгалтерском учете и другие нормативные документы предоставляют право субъектам хозяйствования самостоятельно выбирать некоторые методы учета, способные существенно повлиять на формирование финансовых результатов.

Действующие нормативные акты допускают следующие методы регулирования прибыли субъектом хозяйствования.

Изменение метода переоценки основных средств:

* путем индексации первоначальной стоимости с использованием коэффициентов пересчета;
* прямым пересчетом первоначальной стоимости в цены, складывающиеся на дату переоценки на соответствующие виды основных средств.

От выбранного метода переоценки зависит фонд переоценки имущества, сумма амортизационных отчислений и как результат — величина прибыли и собственного капитала предприятия.

Использование метода ускоренной амортизации по активной части основных средств также приводит к увеличению себестоимости продукции и уменьшению суммы прибыли, а следовательно, и налога на прибыль.

* применение различных методов оценки нематериальных активов и способов начисления амортизации по ним.
* выбор метода оценки потребленных производственных запасов*.*
* изменение порядка списания затрат по ремонту основных
средств на себестоимость продукции (по фактическим затратам или
равномерными частями за счет созданного ремонтного фонда).
* изменение сроков погашения расходов будущих периодов, сокращение которых ведет к росту себестоимости продукции отчетного периода.
* изменение метода определения прибыли от реализации продукции (по моменту отгрузки продукции или моменту ее оплаты).

Таким образом, учетная политика, формируемая организацией, открывает большой простор для выбора методологических приемов, способных радикально менять всю картину финансовых результатов и финансового состояния предприятия.

ГЛАВА 2. РАСЧЕТНАЯ ЧАСТЬ

Исходные данные

Наиболее характерным примером договорной политики хозяйствующих субъектов, направленной на оптимизацию налоговых режимов совершаемых ими сделок, служит политика в области купли-продажи активов. В общем виде купля-продажа активов есть передача на возмездной основе ценностей, проведения работ и оказания услуг в целях извлечения дохода.

Статья 506 ГК РФ определяет договор поставки как договор, по которому поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным и иным подобным использованием.

При заключении договоров поставки необходимо принимать во внимание три ключевых момента:

* выбор момента определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров;
* выбор схемы расчетов за товары;
* выбор момента перехода права собственности на товары.

Первый из названных моментов определяется в учетной политике для целей налогообложения организации-продавца. Условия же схемы расчетов и момента перехода права собственности определяются в договоре по взаимному соглашению сторон - продавца и покупателя.

Возможные варианты соотношения этих условий приводят к возникновению восьми ситуаций, выбор которых и составляет суть договорной политики в области продаж.

По итогам выполнения расчетной части возможные сочетания условий договора о моменте перехода права собственности на поставляемые товары и порядке их оплаты с установленным приказом об учетной политике организации-продавца моментом определения налоговой базы должны быть представлены в таблице.

Задание

1. Разработать учетную политику организации в целях бухгалтерского учета и налогообложения.
2. Разработать указанное количество ситуаций и привести схемы отражения в бухгалтерском учете операций по каждой из них.
3. Заполнить таблицу 3.

Решение

Момент определения налоговой базы необходимо рассмотреть с позиций главы 21 «Налог на добавленную стоимость» и главы 25 «Налог на прибыль организаций» части II НК РФ.

Глава 25 НК РФ предусматривает два метода признания дохода от реализации:

- метод начисления

- кассовый метод.

При методе начисления выручку отражают в момент перехода права собственности на товары (результаты работ или услуг) от продавца к покупателю (заказчику). При кассовом методе выручку отражают после того, как покупатель (заказчик) оплатит отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги). Причем оплатой товаров (работ, услуг) считается не только поступление денег на расчетный счет или в кассу фирмы, но и получение другого имущества.

Применять кассовый метод вправе только те компании, у которых сумма выручки от реализации (без НДС) за предыдущие четыре квартала не превысила в среднем 1 000 000 руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Выбранный метод, должен быть зафиксирован в учетной политике для целей налогообложения. Этот документ утверждает руководитель фирмы. Делать это придется ежегодно (до 1 января того года, начиная с которого необходимо применять выбранный способ признания выручки в налоговом учете). Этот метод нельзя будет изменить в течение календарного года. Примерный вариант учетной политики для целей налогообложения представлен в Приложении 6.

Согласно положению ст. 271 гл. 25 ч II НК РФ при использовании метода начисления, доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). Датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Таким образом, если фирма определяет выручку по методу начисления, отразить ее в налоговом учете нужно в день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Заплатить налог на прибыль придется по итогам того отчетного (налогового) периода, в котором товары были переданы покупателю или работы выполнены (услуги оказаны) для заказчика. Когда компания получит деньги за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги), значения не имеет.

Кассовый метод определяет дату получения дохода как день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности иным способом.

Что же касается перехода права собственности на товары, работы, услуги, то следует отметить, что по общему правилу право собственности на товары переходит от продавца к покупателю в момент их отгрузки (передачи). Однако в договоре купли-продажи стороны могут предусмотреть, что право собственности на товары переходит от поставщика к покупателю не в момент их отгрузки, а позже (например, после того, как товары будут оплачены или доставлены в определенный пункт).

Такой договор называют договором с особым порядком перехода права собственности. Выручку в этом случае нужно отразить в тот момент, когда право собственности на отгруженные товары перейдет от продавца к покупателю по условиям договора. Однако Письмо Минфина России от 20 сентября 2006 года N 03-03-04/1/667 как раз посвящено тем, кто работает по договорам с особым порядком перехода права собственности. По мнению финансистов, "выручка от реализации товаров в целях налогообложения прибыли должна признаваться на дату фактической передачи товара покупателям...".

Иными словами, выручку от продажи товаров нужно отражать в налоговом учете в день их отгрузки даже в том случае, если договор предусматривает переход права собственности в момент оплаты. Правда, это касается только тех фирм, которые "работают" по методу начисления. Те же, кто применяет кассовый метод, в любом случае признают "налоговую" выручку в тот день, когда получат деньги.

Позиция Минфина не бесспорна. Ведь глава 25 Налогового Кодекса РФ признает датой получения "налоговой" выручки именно день реализации товаров, то есть день перехода права собственности на них. Значит, договор с особым порядком перехода все-таки позволяет отсрочить уплату налога на прибыль. Правда, при этом должны соблюдаться еще и некоторые требования, предусмотренные Гражданским кодексом. Так, покупатель не должен распоряжаться полученным товаром тем или иным образом. Например, продавать его, передавать третьим лицам и т.п. Об этом сказано в статье 491 ГК РФ. Кроме того, несколько дополнительных требований приведено в пункте 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 года N 98. В частности, покупатель должен "принять меры по индивидуализации товара", который он в собственность не получил. Это означает, что такие ценности покупателю придется хранить отдельно. А продавец, в свою очередь, должен "осуществлять контроль за сохранностью товара и его наличием у покупателя". Лишь в этом случае будет считаться, что право собственности на товар к покупателю не перешло.

С учетом высказанного, можно сделать вывод, что кассовый метод определения доходов и расходов для продавца товаров приемлемее, нежели начисления. Его преимущество в том, что налогоплательщик может отсрочить уплату налога на прибыль в конкретном периоде. Так же немаловажное значение имеет тот момент, что данный налог будет уплачен непосредственно с источника дохода, т. е. с выручки. Другими словами, у предприятия будут «живые деньги» для выполнения, возложенных на него, налоговых обязательств. Кроме того, применение кассового метода означает то, что у налогоплательщика есть право применять поквартальные расчеты с бюджетом по уплате авансовых платежей.

В отношении бухгалтерского учета, следует отметить следующие, что в ряде случаев предприятие так же имеет право выбора порядка признания выручки в целях ведения бухгалтерского учета: по начислению (допущение временной определенности фактов) или по оплате (кассовый метод). Основанием для подобного вывода является п. 18 ПБУ 10/99 "Расходы организации" (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н). Согласно положению абз. 2 данного пункта если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

В настоящее время кассовый метод для целей бухгалтерского учета разрешено применять субъектам малого предпринимательства (Приказ Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. N 64н "О типовых рекомендациях по бухгалтерскому учету для субъектов малого предпринимательства").

При этом для правильного и достоверного определения финансового результата необходимо выполнение главного правила бухгалтерского учета - соответствия доходов и расходов. Это означает, что в случае признания предприятием доходов по начислению, расходы также признаются по начислению и не зависят от времени оплаты. В случае признания предприятием доходов по оплате, расходы также признаются после осуществления погашения задолженности, т.е. после оплаты.

С точки зрения главы 21 НК РФ можно отметить, что согласно положению п. 1 ст. 154 налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

До 01.01.2006 г. основным и единственным элементом, прямо отнесенным Налоговым кодексом к учетной политике для целей налогообложения, являлся момент определения налоговой базы.

В новой же редакции статьи 167 установлено, что моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, то такая передача права собственности Кодексом приравнивается к отгрузке.

В случае получения налогоплательщиком - изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации), налогоплательщик - изготовитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций.

Определение налоговой базы "по оплате" позволяет осуществлять налоговые платежи только по тем операциям, по которым уже поступили денежные средства. Этот вариант подходит организациям с ограниченными оборотными средствами. В то же время метод "по отгрузке" менее сложный. Он позволяет исключить ошибки, возникновение которых связано с необходимостью правильно определять дату оплаты.

Исходя из выше сказанного и данного условия расчетной части, предположим, что организация-продавец имеет право на применение кассового метода признания дохода. В итоге сочетания договорных условий получаем восемь ситуаций:

Ситуация 1

Организация-продавец отгружает покупателю часть товара, затем следует частичная оплата, затем отгружается вторая часть партии, и оплачивается оставшаяся сумма. При этом, право собственности переходит в момент отгрузки товара, следовательно, перечисление покупателем денег авансом не изменяет характера прав сторон договора относительно товаров и приводит к следующему: у покупателя - к возникновению дебиторской задолженности поставщика по перечисленному авансу, а у поставщика - к возникновению кредиторской задолженности перед покупателем по авансу полученному.

Данная ситуация максимально выгодна для организации-поставщика. Получая денежные средства авансом, поставщик фактически имеет бесплатный кредит на срок с момента перечисления денежных средств до момента передачи товаров. "Бесплатный" характер такого кредита может быть компенсирован за счет начисления процентов на сумму предоставляемого аванса. В этом случае степень выгодности такого кредитования для поставщика будет определяться тем, насколько дополнительная прибыль от использования полученных средств в обороте будет превышать выплачиваемые покупателю проценты.

Наоборот, для покупателя перечисление аванса продавцу является отвлечением средств из оборота. Действительно, деньги продавцу уже перечислены, а право собственности на товар до его передачи к покупателю не переходит. Компенсацией такого условия договора могут выступать проценты по предоставляемому коммерческому кредиту, которые продавец, как правило, выплачивает дополнительным количеством товара или соответствующим снижением цены.

Итак, общий характер условий ситуации 1 выгоден продавцу и невыгоден покупателю.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов дебиторская и кредиторская задолженности сторон договора по перечисленному покупателем авансу должны быть отражены соответственно на счетах: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". При передаче товаров (их отгрузке организацией-продавцом) покупателю право собственности на них переходит к покупателю. Эти товары должны быть списаны с баланса организации-продавца как реализованные. В момент поступления товаров на склад или получения документов, свидетельствующих о переходе права собственности на товары, организация-покупатель должна оприходовать перешедшие в ее собственность ценности, отразив их на счетах 10 "Материалы" или 41 "Товары" с выделением подлежащего предъявлению бюджету НДС на счет 19 "НДС по приобретенным ценностям".

В этой ситуации, т.к. товары были предварительно оплачены покупателем, НДС предъявляется бюджету сразу после оприходования товаров.

Поступление товаров полностью или в соответствующей части погашает задолженность организации-поставщика по перечисленному ей авансу.

В ситуации 1 в качестве момента фактической реализации товаров в учетной политике организации-продавца выбрана "отгрузка" товаров, т.е. обязательства по уплате налогов с операций по реализации признаются с момента перехода права собственности на товары к организации-покупателю.

В рассматриваемой ситуации, поскольку товары оплачиваются покупателем предварительно (авансом), выбор момента реализации не создает дефицита денежных средств при уплате организацией налогов с данной операции.

Здесь следует также учитывать, что согласно п.1 ст.162 НК РФ налоговая база по НДС определяется с учетом сумм авансовых или иных платежей, получаемых в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Схема бухгалтерских записей по отражению указанных операций в ситуации 1 будет следующая (таблица 3):

Таблица 3.

Бухгалтерские записи по ситуации 1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Д-т | К-т |
| У продавца:Получен аванс по поставке товараОтгружен товар покупателюСписана себестоимость товараНачислен НДС | 516290-290-3 | 6290-14168 |
| У покупателя:Перечислен аванс продавцу товараОприходованы полученные товарыНДС по приобретенным товарамНДС к вычету | 6010 (41)1968 | 51606019 |

Ситуация 2

В отличие от ситуации 1, сначала происходит частичная оплата товара, затем его отгрузка. Таким образом, моментом определения налоговой базы по НДС будет являться день получения аванса.

Однако это не означает, что с момента получения аванса (предварительной оплаты товаров) организация-продавец помимо НДС должна начислить все налоги с реализации. Согласно ст.39 НК РФ, т.к. право собственности с получением денег не переходит к покупателю, товары не считаются реализованными для целей налогообложения.

Экономический смысл момента реализации "по оплате" сводится к желанию оградить организации от ситуации, когда товары реализованы, в учете продемонстрирована прибыль, соответственно возникли обязательства перед бюджетом, а налоги платить нечем, т.к. покупатель еще не расплатился за приобретенные товары. Однако в нашем случае (ситуация 2) товары оплачены предварительно. Таким образом, и порядок бухгалтерского учета, и экономический смысл ситуации 2 для сторон договора - как у организации-покупателя, так и у организации-продавца полностью аналогичен ситуации 1.

Ситуация 3

В этом случае согласно условиям заключенного договора поставки моментом перехода права собственности на товары к покупателю является их предварительная оплата при условии частичной отгрузки. Данное условие договора меняет и экономический смысл осуществляемых хозяйственных операций. Перечисляя деньги, покупатель становится собственником товара. И хотя товар при этом частично не меняет своего фактического месторасположения (он еще не отгружен полностью со склада продавца), покупатель уже может им распоряжаться как своей собственностью. Например, этот товар может быть перепродан покупателем напрямую со склада поставщика. Это означает, что относительно ситуаций 1 и 2 предварительная (до момента отгрузки) оплата товаров покупателем компенсируется приобретением им права собственности на товары непосредственно с момента перечисления денег. Согласно плану счетов организации -покупатели учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ценности, принятые на хранение, в случаях: получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты. Таким образом, при оплате товара, право собственности переходит к покупателю и приходуется в общем порядке.

Ситуация 4

Единственным отличием ситуации 4 от ситуации 3 является установленный приказом об учетной политике организации-продавца «момент реализации товара – его частичная оплата». Как и в ситуации 2, поскольку товары реализуются поставщиком на условиях предварительной оплаты, момент определения налоговой базы в данном случае не меняет ни налоговой, ни бухгалтерской трактовки рассматриваемых нами операций. Тем самым порядок бухгалтерского учета в ситуации 4 как у организации-поставщика, так и у организации-покупателя аналогичен ситуации 3.

Ситуация 5

Отличительной чертой ситуаций 5, 6, 7 и 8 является то, что товары продаются на условиях последующей их оплаты покупателем. В ситуации 5 согласно условиям договора право собственности на реализуемые товары переходит к покупателю уже после их передачи.

Данная ситуация, с точки зрения экономического обоснования более выгодна покупателю. Это объясняется тем, что отгруженный товар переходит в собственность покупателя, т.е. полное распоряжение. Оплата же товара будет отсрочена. Покупатель в данном случае имеет возможность получить доход, не произведя никаких фактических затрат.

В отличии от других ситуаций, т.к. право собственности переходит в момент передачи товара, то в бухгалтерском учете должна быть сделана запись отражающая списание себестоимости по Дебету 90-2 и Кредиту 41. А в остальном бухгалтерские записи аналогичны.

Ситуация 6

Отличием ситуации 6 является то, что согласно учетной политике организации-поставщика моментом фактической реализации товаров для целей налогообложения, т.е. моментом признания обязательств перед бюджетом по уплате налогов с реализации товаров, является получение денег за товары, перешедшие в собственность покупателя. В этом случае бухгалтерская трактовка факта перехода права собственности на товары к покупателю как их реализации отличается от его трактовки для целей налогообложения. И поскольку в учете реализация товаров, а следовательно, и финансовый результат от реализации должны быть отражены в момент перехода права собственности на них к покупателю, уже при отражении реализации учетная прибыль от продажи уменьшается на сумму потенциальной задолженности перед бюджетом по НДС с оборота по реализации. Эта задолженность станет реальной, когда товары будут оплачены покупателем. До этого момента потенциальная задолженность бюджету по НДС отражается на отдельном субсчете к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

Д-т 90-3 К-т 76 – начислена задолженность по НДС

Д-т 76 К-т 68 – отражается НДС по оплаченным товарам

Ситуация 7

Отличительной чертой этой комбинации выделенных нами условий является то, что согласно условиям договора право собственности на товары переходит к покупателю только после их оплаты. Соответственно отгруженные товары до их оплаты продолжают находиться в собственности организации-продавца.

В данном случае введением дополнительного условия о моменте перехода права собственности организация-продавец как бы страхует себя от задержки в выполнении покупателем условия об оплате товара. Однако на практике очень часто покупатель, получив таким образом товары, начинает перепродавать их еще до момента оплаты, и отследить этот факт при смешивании товарных партий бывает практически невозможно. Таким образом, данный вариант заключения договора эффективен для продавца только в отношении определенных товаров (единичных, штучных ценностей и т.п.).

Аналогично ситуации 3, на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" учитываются ценности, принятые на хранение от продавца. У продавца же товары будут отнесены на счет 45 «Товары отгруженные» записью по Дебету 45 и Кредиту 41. Основное отличие в том, что у продавца теперь будет фигурировать не 41, а 45 счет.

Ситуация 8

Отличием ситуации 8 является момент реализации - "оплата", установленный приказом об учетной политике организации-поставщика. Однако, поскольку согласно условиям договора право собственности на товары переходит к покупателю только после их оплаты, момент реализации в данном случае не изменяет ни бухгалтерской, ни налоговой трактовки рассматриваемых нами операций. Таким образом, учет осуществляется в порядке, рассмотренном выше.

С учетом вышеизложенного, таблица 4 будет иметь следующий вид:

Таблица 4.

Момент определения налоговой базы

|  |  |
| --- | --- |
| Условия договора | Момент определения налоговой базы |
| Отгрузка товаров | Оплата товаров |
| Частичная оплата товаров, право собственности переходит в момент их передачи (отгрузки)  | Ситуация 1. | Ситуация 2 |
| Предварительная оплата товаров, право собственности переходит в момент их оплаты при частичной отгрузке товаров  | Ситуация 3 | Ситуация 4 |
| Последующая оплата товаров, право собственности переходит в момент их передачи (отгрузки)  | Ситуация 5 | Ситуация 6 |
| Последующая оплата товаров, право собственности переходит в момент их оплаты  | Ситуация 7 | Ситуация 8 |

ГЛАВА 3. ОБСУЖДЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

3.1 Выводы и предложения о применяемой методике сопоставления данных бухгалтерского и налогового учета и ее влиянии на финансовое состояние предприятия и оптимизацию налоговых платежей

По итогам анализа методики сопоставления данных налоговой и бухгалтерской отчетности можно отметить следующие:

* сопоставимость данных отчетности облегчает работу, как работникам бухгалтерии предприятия, так и налоговым инспекторам;
* сопоставимость данных предопределено экономической сущностью хозяйственных процессов;
* существуют явные проблемы не сопоставления некоторых показателей в бухгалтерской и налоговой отчетности. По большому счету, причиной этого стало различие методов и способов ведения этих двух видов учета. Начисление амортизации, метод списания материальных ценностей, методы признания доходов и расходов, нормирование в налоговом учете расходов на рекламу и представительских расходов и т.д. – всё это может порождать искажения в отчетности.
* не разработанность данной темы в печати свидетельствует о неподготовленности и не заинтересованности ни бухгалтеров, ни органов власти. Запутанность и сложность российского законодательства порождает множество трактовок и порой не верных, что влечет за собой ошибки бухгалтеров и в последствии наложение штрафных санкций со стороны налоговых органов.

Каждая организация должна выполнить перед государством свое обязательство по ведению налогового учета и предоставлению отчетности по налогам. Поэтому особую значимость приобретают знания бухгалтера, уровень его компетентности по налоговому учету и отчетности, использовать имеющие законные возможности для снижения налогового бремени предприятия, умение формировать показатели бухгалтерской и налоговой отчетности и анализировать их.

Не соблюдение сопоставимости данных бухгалтерской и налоговой отчетности может повлечь за собой ответственность, предусмотренную статьями 120, 122, 123 НК РФ. А именно не сопоставимость данных может быть обусловлена грубыми нарушениями правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, неуплатой или не полной уплатой сумм налога и не выполнением налоговым агентом обязанности по удержанию и/или перечислению налогов Ст. 120 НК РФ определяет грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения как отсутствие первичных документов, счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета, систематическое (более двух раз в календарный год) несвоевременное и неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. В зависимости от характера нарушения, сумма штрафных санкций может быть назначена от 5000 руб. до 15000 руб. или в размер 10% от суммы не уплаченного налога.

В случае не уплаты или неполной уплаты сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога и сбора или других неправомерных действий (бездействий) влечет взыскание штрафа в размере от 20 до 40% неуплаченной суммы налога.

Так же ответственность возлагается на налоговых агентов при невыполнении ими обязанностей по удержанию и перечислению налогов. Ст. 123 НК РФ устанавливает за данное правонарушение штраф в размере 20% от суммы подлежащей перечислению.

Так же не стоит упускать из виду положение ст.75 ч.I НК РФ, которая устанавливает такой способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов как пеня. Под пеней понимается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты налогов и сборов в более поздние сроки нежели это предусмотрено законодательством. Пеня начисляется в размере в размере 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки. Между тем, пеня уплачивается независимо от применения к налогоплательщику других мер ответственности.

С учетом вышесказанного, можно сделать вывод, что сопоставимость данных бухгалтерской и налоговой отчетности позволяет бухгалтеру проверить результаты своей работы, снизить возможность назначения выездной налоговой проверки, а так же оградить свое предприятие и его должностных лиц от возможных штрафных и иных санкции, которые могут негативно сказаться как на финансовых результатах, так и на репутации организации в целом. Кроме того, сопоставимость налоговых и бухгалтерских данных обусловлено реализацией Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и Плана внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

19 ноября 2002 года приказом Минфина России N 114н было утверждено Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, которое вступило в силу с начала 2003 года.

ПБУ 18/02 не имеет аналогов в традициях национальной системы учета. Этот документ - первое положение по бухгалтерскому учету, которое информативно связывает бухгалтерский и налоговый учет. Оно оперирует целым рядом новых терминов. Этими факторами предопределены сложность восприятия данного документа и трудности в выработке технологии его применения.

До сих пор не утихают споры о целесообразности принятия ПБУ 18/02. Представители бухгалтерского сообщества разделились на два лагеря. Одни утверждают, что ПБУ 18/02 - это верх творчества Минфина России, что оно позволит формировать налоговую базу по налогу на прибыль в бухгалтерском учете. Другие говорят о том, что ПБУ 18/02 требует переработки, поскольку его применение ведет к необходимости формирования дополнительной системы учета, отличной от бухгалтерского и налогового учета.

Вероятно, никто не будет спорить с тем, что введение ПБУ 18/02 привело к существенному росту трудозатрат бухгалтерских служб организации. Кроме того, у многих организаций увеличились суммы затрат, связанных с ведением бухгалтерского учета. Это связано, в частности, с необходимостью оплаты консультационных услуг.

Однако тема данной работы не является новой. Многие авторы таких авторитетных журналов как «Налоги и Право», «Налоговый Вестник», «Советник бухгалтера» и др. не раз поднимали вопросы о расчете налога на прибыль, о различиях между бухгалтерским и налоговым учетом, о порядке применения норм НК РФ и ПБУ. Однако для многих бухгалтеров понятие «отложенного налога» остается загадкой. Данная работа, конечно, в первую очередь направлена на повышения уровня знания данного раздела учета самого автора. Налог на прибыль является самым сложным налогом, поэтому знание его тонкостей в будущей профессиональной деятельности необходимо каждому работнику как налоговой, так и бухгалтерской сферы.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс РФ. Часть 1. Официальный текст по состоянию на 01.01.2008 г.;
2. Налоговый Кодекс РФ. Часть 2. Официальный текст по состоянию на 01.01.2008 г.;

# Приказ Минфина РФ от 7 февраля 2006 г. N 24н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядка ее заполнения" (с изменениями от 9 января 2007 г.);

1. **Приказ Министерства финансов РФ от 28 июня 2000 г. №60н "О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации";**
2. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению;
3. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»;
4. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)»;

Бондарчук Н. В. Финансовый анализ для целей налогового контроля – М.:Вершина, 2006,;

Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия АПК.-Мн.: Новое знание,2006;

# Акилова Е.В. Особенности учетной политики для организаций, перешедших на кассовый метод определения прибыли //"Консультант бухгалтера", N 12, декабрь 2006 г.;

# Бехтерева Е.В. Порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения//"Горячая линия бухгалтера", N 15, август 2007 г.;

# Бочкова Л.С. У кого проведут выездную проверку//"Главбух", N 17, сентябрь 2006 г.;

# Букач Е. Сальдо по счету 19.//Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь", выпуск 34, август 2006 г.

# Веденина Е. Последствия передачи права собственности после оплаты// "Практический бухгалтерский учет", N 1, январь 2007 г.;

# Горбик Ю. Годовой отчет: сопоставить и сдать//"Московский бухгалтер", N 5, март 2007 г.;

Деркач А.Ю. Авансы - учет и налоги. // 'Статус-Кво 97', 2007 г

# Масленникова Л.А. Переходный период: как отразить НДС в бухучете. //"Российский налоговый курьер", N 8, апрель 2006 г.;

# Парамонов Д.И. Особенности перечисления авансов агентом.//"Финансовые и бухгалтерские консультации", N 2, февраль 2007 г.;

# Пономарева К. Камералка служебного пользования. Как налоговикам велели проверять декларацию по прибыли//"Двойная запись", N 11, ноябрь 2003 г.;

1. Рыбкина И. Вероятность выездной проверки налога на прибыль можно снизить.// «Налоговое планирование» №3, сентябрь 2006;
2. Спиридонов С. Годовая отчетность. Бухгалтерская и налоговая// "Двойная запись", N 2, февраль 2006 г.;

# Стажкова М.М. Налоговая экспертиза договоров // "Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии", N 8, август 2006 г.;

# Фролова Т.С. Ошибки формирования налоговой базы при реализации продукции (работ, услуг, товаров). Доход или аванс. Нарушение сроков уплаты авансовых платежей//"Горячая линия бухгалтера", N 3-4, февраль 2007 г.;

1. Бондарчук Н. В. Финансовый анализ для целей налогового контроля – М.:Вершина, 2006, С57 [↑](#footnote-ref-1)
2. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия АПК.-Мн.: Новое знание,2006. [↑](#footnote-ref-2)