МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

РОСТОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Экономический факультет

Кафедра теории и технологий менеджмента

КУРСОВАЯ РАБОТА

Эволюция системы хозяйственного учета

в современной России

(по дисциплине «Менеджмент организаций»)

### Выполнила: студентка 2 курса

экономического факультета

заочного отделения

Болотина Виктория

Научный руководитель:

к.э.н. доцент Олянич Д.В.

г. Ростов-на-Дону

2002

**Содержание**

Введение……………………………………………………………………..3

1. Система учета до 1 января 2002 г…………………………………………4

1.1. Роль бухгалтерского учета в предприятиях и организациях……………4

1.2. Эволюция налоговой системы…………………………………………….6

1.3. Общий обзор налогов в современной России……………………………11

2. Складывающаяся система учета после выхода

 главы 25 части второй НК РФ (01.01.2002)………………………………14

1. Неизбежные организационные изменения……………………………….29

Заключение…………………………………………………………………33

Литература………………………………………………………………….34

###### Введение

Веками налоги и сборы на Руси вводились волюнтаристски, «по царскому велению», а собранные средства далеко не всегда служили во благо общества.[[1]](#footnote-1)

Развитие и изменение форм государственного устройства сопровождалось соответствующим преобразованием налоговой системы.

В данный момент развитие налоговой системы связано с переходом на интегрированную систему учета, которая применяется в большинстве стран мира.

Таким образом, бухгалтерский и налоговый учет в России будет соответствовать мировым стандартам.

Данная тема позволяет рассмотреть изменения в законодательстве, а также проанализировать перемены в ведении хозяйственной деятельности предприятий, связанные изменениями в налоговом и бухгалтерском учете.

Работа содержит два основных раздела:

Система учета до 1 января 2002 г: где рассматривается история налоговой системы, общий обзор налогового кодекса. (10 листов.)

Система учета после выхода главы 25 части второй НК РФ (01.01.2002): где рассматриваются основные изменения Налога на прибыль, и неизбежные организационные изменения в связи с выделением налогового учета. (15 листов.)

**1. Система учета до 1 января 2002 года**

**1.1. Роль бухгалтерского учета в предприятиях и организациях**

Роль бухгалтерского учета, существовавшего в условиях плановой экономики, обуславливалась общественным характером собственности, потребностями централизованного управления экономикой и сводилась, главным образом, к выявлению отклонений от предписанных моделей хозяйственного поведения предприятий. Главными пользователями бухгалтерской информации выступали отраслевые министерства и ведомства, а также другие государственные органы (статистические, планирующие и т.д.).

В условиях рыночной экономики и перехода к ней предприятие – самостоятельный элемент экономической системы – взаимодействует с партерами по бизнесу, бюджетами различных уровней, собственниками капитала и другими субъектами, в процессе чего с ними возникают финансовые отношения. В связи с этим появляется необходимость финансового управления фирмы, т.е. разработки определенной системы принципов, методов и приемов регулирования финансовых ресурсов, обеспечивающих достижение тактических и стратегических целей организации. Объектом управления являются финансовые ресурсы предприятия, в частности их размеры, источники их формирования, и отношения, складывающиеся в процессе формирования и использования финансовых ресурсов фирмы. Результаты управления проявляются в денежных потоках (величине и сроках), протекающих между предприятием и бюджетами, собственниками капитала, партнерами по бизнесу и другими агентами рынка.

Базой для принятия управленческих решений на предприятии является информация экономического характера. Сам процесс принятия решений можно разделить на три этапа: планирование и прогнозирование, оперативное управление, контроль (финансовый анализ) деятельности предприятия. Решения принимает не только администрация организации, но и другие – внешние – пользователи экономической информации (заинтересованные стороны, находящиеся за пределами фирмы и нуждающиеся в информации для принятия решений в отношении данного предприятия). Внутренние пользователи оперируют учетной информацией, внешние – данными финансовой отчетности организации. И те, и другие данные формируются в процессе бухгалтерского учета предприятия. В соответствии с этим можно разделить задачи и применение бухгалтерского учета на две группы:

* финансовый учет (для внешних пользователей) реализуется в форме финансовой отчетности.
* управленческий учет (для внутренних пользователей), информация которого является коммерческой тайной предприятия. Состав, сроки и другие параметры предоставления определяются ее администрацией, т.е. четких стандартов не существует.

**1.2. Эволюция налоговой системы**

Рассмотрим возникновение и эволюцию налогообложения на примере России. Следует отметить, что в древней Руси финансовая система сложилась значительно позже, чем в Западной Европе и была связана с объединением Древнерусского государства князьями династии Рюриковичей.

После монгольского завоевания система налогообложения изменилась. Главным налогом стал «выход» в пользу Золотой Орды, который до начала IX в. взимался специальными уполномоченными хана — баскаками, а затем русскими князьями. «Выход» взимался с каждой души мужского пола и со скота. Размер «выхода» при Дмитрии Донском (1359 — 1389) составлял 5 тысяч гривен в год, а при его внуке Василии II (1425—1462) — 7 тысяч. Граничившая с грабежом фискальная политика не в последнюю очередь была побудительным мотивом объединительных процессов удельных князей вокруг Москвы.

После получения Русью политической независимости уплата «выхода» была отменена Иваном III (1462—1505) в 1460 году, и началось постепенное создание финансовой системы России.

Государственные финансы становятся самостоятельной сферой и выдвигаются на первый план. Источником сведений о плательщиках и основанием для определения повинностей служили «писцовые книги», в которых отражался учет деревень и сел, пахотных земель и их владельцев, а также имущественное состояние крестьянских и посадских дворов.

Установлена была общегосударственная податная единица — «большая соха», дифференцированная с учетом различного имущественного положения крестьян и посадских людей, а также качества земель.

Применение «большой сохи» в определенной степени упорядочило взимание податей и повинностей, их разверстку по территориям[[2]](#footnote-2). Средства от сбора податей поступали в приходы: вначале в единственный постоянный специализированный орган — «Большой приход», а затем и в территориальные приказы, выполняющие функции приходских касс. Были сформированы и специализированные приказы.

С увеличением товарности хозяйств и ростом потребностей казны государственные повинности постепенно переводятся в денежную форму.

Общая перепись земли, создание специализированных финансовых приказов, введение земского самоуправления, а также перевод значительной части государственных повинностей на деньги завершили к середине XVI столетия построение в основных формах финансовой системы России. Был определен состав податного населения и организовано его обложение с учетом податной способности плательщиков. Был создан «налоговый Кадастр» — писцовые книги, использовалось финансовое планирование путем определения «оклада».

В целом, финансовая система позволила концентрировать значительные финансовые ресурсы в общегосударственных целях, свидетельством чего были военные успехи Ивана Грозного (1533—1584). Однако очень быстро выяснилось, что возможности системы не безграничны. Казна царя попала в своеобразную налоговую ловушку: растущий объем податей приходился на сокращающееся число плательщиков. Для ухода от налогового бремени снижался размер запахиваемой земли (в 70-х годах вдвое по сравнению с 50-ми годами). Столкнувшись с перенапряжением платежных сил страны, финансовая система оказалась неспособной к увеличению размеров податных изъятий. Финансовая система оказалась в кризисе, и ее дальнейшее развитие в российских условиях могло идти только путем бюрократической централизации.

Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1645—1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ, занимавшийся бюджетом государства. Однако, в целом, его налоговая политика, особенно в начале царствования, должна быть признана неумелой.

Эпоха Петра I с точки зрения налогообложения характеризовалась введением множества новых, дополнительных налогов (гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоялых дворов, печей, плавных судов, арбузов, орехов, продажи съестного, найма домов, ледокольный и другие налоги).

Однако одновременно Петром I (1689—1725) был принят ряд мер по обеспечению справедливости налогообложения, предусматривающего равномерную раскладку налоговых тягот. Для устранения злоупотреблений при переписи дворов была введена подушная подать. Реорганизации была подвергнута и система управления государством, в том числе и государственными финансами. Были образованы 12 коллегий, из которых четыре заведовали различными финансовыми вопросами.

При Екатерине II (1762—1796) и Александре I (1801— 1825) реформирование финансовой системы было продолжено. Екатерина II преобразовала систему управления финансами. В 1780 г. была создана экспедиция о государственных доходах, которая впоследствии разделилась на четыре самостоятельные экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая — расходами, третья — ревизией счетов, четвертая — взысканием недоимок, недоборов и начетов.

При Александре I функции экспедиции были переданы созданному в 1802 г. Министерству финансов, которое подвергалось затем реформированию еще в течение десятка лет.

В 1831 г. введены торговые сборы (акцизный сбор). Позже был введен налог на доходы с ценных бумаг. Затем государственный квартирный налог. Существовали также специальные государственные сборы.

Вторая половина XIX века, связанная с именами Александра II (1855—1881) и Александра III (1881—1894) была временем коренных изменений в российской финансовой системе. Подушный налог стал постепенно заменяться другими налогами. С 1863 г. с мещан вместо подушной подати стали взимать налог с городских строений. Поземельный налог, заменивший подушное обложение, был дифференцирован в зависимости от размеров участков землепользователей и землевладельцев и качества земли. Это был первый в истории России налог, который наряду с другими сословиями платило и дворянство.

Характеризуя в целом налоговую систему России прошлого века, следует отметить, что фискальная роль ее неуклонно возрастала. За период с 1860 по 1890 г. доля налогов в общей сумме государственных доходов имела тенденцию к росту: за тридцать лет выросла на 10,5% (1860 г. — 51,7%, 1880 г. — 64,7%, 1890 г. — 62,2%).

В 1898 г. Николай II (1894—1917**)** утвердил положение о государственном промышленном (промысловом) налоге. Налог просуществовал вплоть до1917 г. Промышленный налог был дифференцирован на 3 торговые и 8 промышленных разрядов. Они взимались при ежегодной выборке промысловых свидетельств по фиксированным ставкам, различающимся по губерниям России.

В 90-е г. XIX в. получили также бурное развитие земские сборы, в частности, городская налоговая инициатива (Москва): платежи за прописку, налоги на автомобили, налоги на недвижимость, сборы с городских изданий и т.п. Общая сумма налогов составляла 70—75% [[3]](#footnote-3).

С началом первой мировой войны акцент в фискальной политике был перенесен на бумажно-денежную эмиссию, внутренние и внешние займы.

После Февральской революции состояние финансов еще более ухудшилось. Правительство А.Ф. Керенского осуществило очередную бумажную эмиссию денег, вызвавшую беспредельное обесценение денег.

После Октябрьской революции 1917 года перед СНК и его финансовым агентом — Народным банком встала проблема изыскания государственных доходов. В декабре 1917 — январе 1918 года издается декрет об увеличении табачного акциза и систематического взимания налога с публичных зрелищ и увеселений, однако инфляция, достигшая в декабре 1917 г. 40% в месяц, стремительно обесценивала эти налоговые поступления. Местные Советы перешли к практике «контрибуции». Несмотря на запреты Народного комиссариата финансов, это полузаконное обложение к середине 1919 г. получило повсеместное распространение на европейской части России.

В 1918—1920 гг. финансовая система стала полностью централизованной. Осуществлялась эмиссия бумажных денег, приведшая к гиперинфляции, что в свою очередь привело к повальной «натурализации» экономики. По этой причине были отменены квартирная плата, денежные налоги (акцизы, почтовые и таможенные сборы и др.). Финансовая система была на грани развала, и лишь коренное изменение экономического курса (НЭП) помешало полностью разрушить финансовую систему[[4]](#footnote-4).

Определенный этап в налаживании финансовой системы страны наступил после принятия новой экономической политики. Налоговая система в условиях многоукладности экономики в 20-х гг. играла важную роль в хозяйственной жизни.

В дальнейшем финансовая система нашей страны эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогообложения перешли к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределений финансовых ресурсов через бюджет страны. Из налогов взимался подоходный налог с физических лиц, налог на строение с физических лиц, а предприятия, выпускающие предметы потребления, платили налог с оборота. Взимались акцизы с предметов роскоши, табачных и винно-водочных изделий.

В этой связи следует отметить, что со степенью зрелости рыночных отношений во многом коррелирует потенциал налоговой системы. Ведь налоги, представляя собой одну из форм опосредования процесса обобществления доходов, базируются на смене форм собственности и, следовательно, чем разнообразнее последние и равноправнее, тем большим потенциалом будет обладать налоговая система.

Осуществление рыночных преобразований в экономике России потребовало создания адекватной новым условиям хозяйствования налоговой системы.[[5]](#footnote-5)

**1.3. Общий обзор налогов в современной России**

Рассмотрим структуру и состав отечественной налоговой системы, действующей по состоянию на 1 января 2000 г. и предусмотренной Налоговым кодексом РФ (см. табл. 1).

Таблица 1

## Состав действующей и реформированной налоговой системы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование налогов и уровни их изъятия** | **Действ. на 1.01. 2000** | **Перечень налогов согласно НК** | **Примечание** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| **Федеральные налоги.** | **20** | **16** |  |
| 1. *Налог* на добавленную стоимость. | + | + |  |
| 2. *Акцизы* на отдельные группы и виды товаров.*Акцизы* на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья. | +- | -+ |  |
| 3. *Налог* на прибыль (доход) предприятий и организаций.*Налог* на прибыль (доход) организаций. | +- | -+ | Из состава дей-ств. налога на прибыль предусм. выделение налога на доходы от капитала (см. 4) |
| 4. *Налог* на доходы от капитала | - | + |  |
| 5. Подоходный *налог* с физических лиц | + | + |  |
| 6. *Взносы* в государственные социальные внебюджетные фонды | - | + | Отчисления в указанные фонды не входят в состав действующ. налоговой системы |
| 7. Государственная *пошлина* | + | + |  |
| 8. Таможенная *пошлина* Таможенные *сборы* Таможенная *пошлина* и таможенные *сборы* | ++- | --+ |  |
| 9. *Отчисления* на воспроизводство минерально-сырьевой базы.*Налог* на воспроизводство минерально-сырьевой базы.*Платежи* за право пользования недрами.*Платежи* за фактическое загрязнение окружающей природной среды и другие виды вредного воздействия.*Налог* на пользование недрами.*Налог* на предварительный доход от добычи углеводородов. | +-+--- | -+-+++ |  |
| 10. *Сбор* за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами. | - | + |  |
| 11. *Налог* на операции с ценными бумагами.Лесной *налог.* | +- | -+ |  |

продолжение таблицы 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 12. Водный *налог.* | - | + |  |
| 13. Экологический *налог.* | - | + |  |
| 14. *Налоги,* служащие источниками образования *дорожных* фондов, в том числе: на реализацию горюче-смазочных материалов; *налог* на пользователей дорог; *налог* на владельцев автотранспортных средств; *налог* на приобретение транспортных средств. | + | - |  |
| 15. *Сбор* за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов, словочетаний. | + | - |  |
| 16. Лицензионный *сбор* за право разлива и хранения алкогольной продукции. | + | - |  |
| 17. Лицензионный *сбор* за право продажи алкогольной продукции. | + | - |  |
| 18. Гербовый *сбор.* | + | - |  |
| 19. *Налог* с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения. | + | - |  |
| 20. Федеральные лицензионные сборы. | - | + |  |
| 21. *Налог* на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте. | + | - | № 98 - ФЗ от 16.07.98. |
| 22. *Сбор* за пограничное оформление. | + | - |  |
| 23. Налог на отдельные виды транспортных средств. | + | - | № 141 - ФЗ 8.07. 99. |
| **Региональные налоги.** | **4** | **7** |  |
| 1. *Налог* на имущество предприятий. *Налог* на имущество организаций. | +- | -+ |  |
| 2. *Налог* на недвижимость. | - | + | В случае его введения отменяется налоги на имущество организаций и физ. лиц и налог на землю. |
| 3. Лесной *налог.* | + | - |  |
| 4. *Плата* за пользование водными объектами. | + | - | №71-ФЗ от 06.05.98. |
| 5. *Сбор* на нужды образовательных учреждений. | + | - | С введением субъектом федерации налога с продаж указанный налог отменяется. |
| 6. Дорожный *налог.* | - | + |  |
| 7. Транспортный *налог.* | - | + |  |
| 8. *Налог* с продаж. | - | + |  |
| 9. *Налог* на игорный бизнес. | + | + | №142-ФЗ от 31.07.98. |
| 10. Единый *налог* на вмененный доход для определенных видов деятельности. | + | + | № 148-ФЗ от 31.07.98. |
| 11. Единый *налог* на совокупный доход для субъектов малого предпринимательства. | + |  |  |
| 12. Региональные лицензионные *сборы.* | - | + |  |

продолжение таблицы 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| **Местные налоги.** | **21** | **5** |  |
| 1. *Налог* на имущество физических лиц. | + | + |  |
| 2. Земельный *налог.* | + | + |  |
| 3. *Налог* на рекламу. | + | + |  |
| 4. *Налог* на наследование или дарение. | + | + |  |
| 5. Местный лицензионные *сборы.* | - | + |  |
| 6. Регистрационный *сбор* с физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. | + | - |  |
| 7. *Налог* на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне. | + | - |  |
| 8. Курортный *сбор.* | + | - |  |
| 9. *Сбор* за право торговли (уплачивается путем приобретения разового талона или временного патента). | + | - |  |
| 10. Целевые *сборы с* граждан, предприятий, учреждений и организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели. | + | - |  |
| 11. *Налог* на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров. | + | - |  |
| 12. Лицензионный *сбор* за право проведения местных аукционов и лотерей. | + | - |  |
| 13. *Сбор* за парковку автотранспорта. | + | - |  |
| 14. *Сбор* за право использования местной символики. | + | - |  |
| 15. *Сбор* за участие в бегах на ипподроме. | + | - |  |
| 16. *Сбор* со сделок, совершаемых на биржах. | + | - |  |
| 17. *Сбор* за право проведения кино- и телесъемок. | + | - |  |
| 18. *Сбор* за уборку территорий населенных пунктов (с юридических и физических лиц - владельцев строений). | + | - |  |
| 19. *Сбор* с владельцев собак (кроме служебных). | + | - |  |
| 20. Лицензионный *сбор* за право торговли спиртными напитками. | + | - |  |
| 21. *Сбор* за выдачу ордера на квартиру (с физических лиц). | + | - |  |
| 22. *Сбор* за выигрыши на бегах. | + | - |  |
| 23. *Сбор* с лиц, участвующих в игре на тотализаторе, на ипподроме. | + | - |  |

**2. Складывающаяся система учета после выхода**

**главы 25 части второй НК РФ (01.01.2002)**

C 1 января 2002 года Федеральным законом № 110-ФЗ от 06.08.2001 вводится в действие глава 25 НК “Налог на прибыль организаций”

На первый взгляд впечатление, возникающее при сравнении главы 25 НК РФ с действующим в настоящее время Законом от 27 декабря 1991 года (с изменениями и дополнениями) № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" - это более удобный и подробный нормативный акт, отличающийся логикой построения и легкостью использования.

Существенными изменениями, которые вводятся главой 25 НК РФ являются изменение порядка начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, изменение нормативов представительских расходов, расходов на страхование, рекламных расходов, переход на определение момента реализации по отгрузке почти для всех предприятий (исключение - предприятия с выручкой до 1 млн. руб. в месяц), отмена льгот по налогу, значительное снижение ставки налога - с 35 % до 24 %, отмена справки к расчету налога от фактической прибыли, а также необходимость ведения организациями налогового учета отдельно от бухгалтерского. Далее рассмотрим порядок исчисления и уплаты налога на прибыль начиная с 2002 года более подробно.

* Объект налогообложения

Иначе, чем в Законе "О налоге на прибыль" определен объект обложения - это прибыль, которой признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с Главой 25 НК РФ.

В целях налогообложения принимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. При этом под "обоснованными" понимаются экономически оправданные затраты в денежной оценке.

* **Доходы, не учитываемые при формировании налогооблагаемой базы**

Глава 25 НК РФ содержит подробный перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы.

Следует обратить особое внимание на то, что с 2002 года меняется порядок определения налоговой базы в случае передачи имущества физическими лицами организации-налогоплательщику. В настоящее время, согласно пункту 6 статьи 2 закона № 2116-1 "О налоге на прибыль" средства, полученные от физических лиц налогом не облагаются. Глава 25 НК РФ ужесточает эту норму - не будет облагаться налогом на прибыль имущество, полученное российской организацией от физического лица лишь в том случае, если уставной (складочный) капитал передающей стороны не менее, чем на 50 процентов состоит из вклада этого физического лица.

* **Затраты, уменьшающие налогооблагаемую базу**

Перечень данных расходов расширен по сравнению с Постановлением Правительства РФ от 5.08.1992 года №552, утверждающим Положение о составе затрат.

Глава 25 НК РФ содержит подробный порядок исчисления и условия включения затрат, уменьшающих размер налогооблагаемой базы. К ним относятся обоснованные (т.е. имеющие денежную оценку), и документально подтвержденные (документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ) затраты налогоплательщика.

Однако, совершенно не понятно, что авторы закона имели ввиду под термином "экономически оправданные затраты". Следует ли относить к ним только те расходы, которые перечислены в соответствующих статьях главы 25 НК РФ или таковыми являются все расходы, связанные с получением доходов. Например, возникает вопрос – примут ли налоговые органы в качестве уменьшающих налогооблагаемую прибыль расходы по приобретению ценного подарка для сотрудника организации -контрагента, способствовавшего заключению ценного контракта с ней. Положительный ответ на подобный вопрос под большим сомнением, хотя, подобные затраты можно вполне квалифицировать как экономически оправданные.

Что означает "Документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ"?

Это означает - документами, форма которых предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной документации, либо если в альбомах такая форма отсутствует, то документами со следующими обязательными реквизитами:
а) наименование документа;
б) дату составления документа;
в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
г) содержание хозяйственной операции;
д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
ж) личные подписи указанных лиц.

Расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль классифицированы, как и в настоящее время - на "расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг)" и на "внереализационные расходы", например, дивиденды, доходы от продажи валюты, проценты по счетам в банках, штрафы и пени, получаемые по хоздоговорам, доходы от аренды (если это не является основной деятельностью предприятия), безвозмездно полученное имущество, излишки от реализации и т.д. Полный перечень внереализационных доходов приведен в статье 250 кодекса. Все доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета

Расходы, связанные с реализацией, в свою очередь группируются на материальные, расходы на оплату труда, амортизация, на ремонт, на освоение природных ресурсов, на НИОКР, на страхование и прочие.

* **Расходы на оплату труда**

К ним относятся любые виды начислений в пользу работников (заработная плата, премии, надбавки, связанные с режимом работы и т.д.), а также расходы, связанные с содержанием работников, если они предусмотрены трудовым договором (контрактом), либо коллективным договором. Полный перечень расходов на оплату труда - в статье 255. Новостью является то, что в 2002 году организации получают право уменьшать облагаемую прибыль на сумму расходов на содержание работников. Какие это расходы: например, на бесплатное питание, на доставку работников к месту работы.

Однако следует заметить, что статьей 270 (расходы, не учитываемые в целях налогообложения) предусмотрено, что не учитываются для целей налогообложения любые виды вознаграждений работникам, если они не предусмотрены контрактом с работником или коллективным договором, премии за счет средств специального назначения или за счет целевых поступлений, все виды материальной помощи, на оплату дополнительных отпусков (сверх предусмотренных законодательством), а также оплаты питания работникам и расходов на их доставку к месту работы, если это не предусмотрено контрактом или коллективным договором. Не учитываются при налогообложении и расходы в пользу работников на оплату путевок, культурно-зрелищных, спортивных мероприятий, товаров для личного потребления работников и иные аналогичные расходы в их пользу.

Таким образом, с одной стороны законодатель допускает правомерность включения в расходы для целей налогообложения затрат в пользу работников, если это предусмотрено контрактом с работником либо коллективным договором, но с другой стороны, статья 270 сильно ограничивает этот перечень. Поэтому применять положения статьи 255 следует очень осторожно.

В состав расходов на оплату труда включены суммы взносов работодателей по договорам обязательного страхования, договорам добровольного долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования работников, негосударственного пенсионного обеспечения работников. При этом, в статье 255 Главы 25 установлено, что общая сумма названных страховых платежей принимаются для налогообложения в размере, не превышающем 12 % расходов на оплату труда.

* **Амортизационные отчисления**.

В целом, нормативные положения главы 25 НК РФ, посвященные амортизационным отчислениям с практической точки зрения можно оценить только положительно, но их ценность значительно снижается несовпадением с правилами ведения бухгалтерского учета, установленного Положениями по бухгалтерскому учету. Это неминуемо приведет к увеличению объема работы бухгалтера и усложнит его работу.

В эту группу расходов внесены кардинальные изменения. Рассмотрим отличия порядка начисления амортизации с 2002 года от порядка начисления амортизации до 2002 года.

**Отличие 1:** с 2002 года амортизация начисляется на ОС и НМА, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются для извлечения дохода.

**Отличие 2:** с 2002 года не включаются в состав амортизируемого имущества основные средства и нематериальные активы первоначальной стоимостью менее 10 тыс. руб. Стоимость такого имущества учитывается в составе материальных расходов в полной сумме при вводе его в эксплуатацию. Т.е. стоимостной критерий при начислении амортизации использоваться все-таки будет.

*Письмо МНС РФ от 19 июля 2001 г. N ВГ-6-02/559 "О применении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01)" разъясняет ситуацию так: , организации, не перешедшие на порядок учета, предусмотренный ПБУ 6/01, должны применять стоимостной критерий и учитывать предметы стоимостью менее 100 МРОТ в составе МБП.*

Но организации, перешедшие на новый порядок учета применяют его, и корректируют для целей налогообложения сумму амортизации по предметам стоимостью менее 2 тыс. руб.

**Отличие 3:** вводятся 10 амортизационных групп, в соответствии с которыми применяются нормы амортизации. Имущество включается в соответствующую группу исходя из срока службы.

**Отличие 4:** с 2002 года организация может применять как линейный, так и нелинейный метод начисления амортизации. До 2002 года для целей налогообложения организация может применять только линейный метод начисления амортизации.

**Отличие 5:** вводятся повышающие и понижающие коэффициенты. По имуществу, работающему в условиях агрессивной среды или повышенной сменности организация может применять повышающий коэффициент 2, по имуществу, являющемуся предметом договора финансовой аренды или лизинга - повышающий коэффициент 3. По основным средствам первой, второй и третьей групп, если амортизация по ним начисляется нелинейным способом, повышающий коэффициент не применяется.

По дорогим легковым автомобилям и микроавтобусам применяется понижающий коэффициент 0,5. Дорогими считаются легковые автомобили первоначальной стоимостью более 300 тыс. руб., и микроавтобусы первоначальной стоимостью более 400 тыс. руб

* **Расходы на ремонт основных средств**

Порядок включения расходов, направленных на ремонт основных средств, принимаемых при налогообложении меняется - с 1.01.2002 года, согласно статье 260 главы 25 НК РФ, разрешено принимать для налогообложения фактические затраты на ремонт основных средств следующим предприятиям: организациям промышленности, сельского хозяйства, лесного хозяйства, транспорта и связи, строительства, геологии, разведки недр, геодезических и гидрометеорологических служб, жилищно-коммунального хозяйства. Прочим организациям - в размере не превышающем 10 % первоначальной стоимости основных средств. Расходы, превышающие указанный лимит, списываются при ремонте основных средств 4-10 амортизационных групп, согласно статье 258 НК РФ, в течение 5 лет равномерно; 1-3 групп - в течение срока их полезного использования.

* **Расходы НИОКР**

Затраты на НИОКР включаются в расходы равномерно в течение 3-х лет с месяца, следующего за окончанием работ. Расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата включаются в состав расходов аналогично, но в размере не более 70 % затрат. Остальные 30 % для целей налогообложения расходами не считаются.

Основное отличие - это изменение норматива расходов на добровольное страхование. До 2002 года норматив на страхование в совокупности по всем видам не должен превышать 3 % от выручки, в том числе - 1 % на страхование работников, 2 % - на страхование имущества. С 2002 года норматив на все виды добровольного страхования работников составляет 12 % от фонда оплаты труда (статья 255) и являются расходами на оплату труда, если договора страхования работников предусматривают оплату страховщиками медицинских услуг, то норматив составляет 3 % от фонда оплаты труда. Затраты на остальные виды добровольного страхования включаются в расходы в размере фактических затрат. До 2002 года норматив, как указано выше, не превышает 2 % от выручки. Затраты на все виды обязательного страхования включаются в расходы в размере утвержденных законодательством тарифов, а в случае, если эти тарифы отсутствуют - в размере фактических затрат.

* Расходы обслуживающих производств и хозяйств, включая расходы на содержание объектов социально-культурной сферы

Это наиболее обширная группа расходов. Полный перечень расходов указан в статье 264.

Пп.8 - расходы по набору работников, включая расходы на оплату услуг специализированных компаний по набору персонала. Ранее можно было относить на себестоимость указанные расходы при условии, что в организации отсутствует отдел кадров.

Пп.12 - командировочные расходы. Изменения касаются отмены норматива расходов за проживание, кроме того, указано, что дополнительные услуги (например, холодильник, телевизор в номере, услуги автостоянки) включаются в состав расходов. Также по этой статье в состав расходов включается плата за въезд, проход, транзит автомобильного транспорта.

Пп.16 - плата нотариусу за оформление документов. Единственное ограничение - плата включается в пределах тарифов.

Пп.18 - расходы на оплату услуг по управлению организацией или ее подразделениями. До 2002 года указанные расходы в себестоимость не включаются, если в штатном расписании имеется должность работника с аналогичными функциями.

Пп.19 - расходы на оплату услуг сторонних организаций на предоставление работников для участия в деятельности организации. До 2002 года - аналогично предыдущему абзацу.

Пп.24 - расходы на канцтовары. До 2002 года относятся на себестоимость в составе материальных расходов.

Пп.26 - расходы на приобретение права пользования компьютерных программ, на обновление программ. До 2000 года программы относились к НМА, позднее - к расходам будущих периодов.

Пп.27 - расходы на текущее изучение конъюнктуры рынка (маркетинговые исследования). До 2002 года МНС зачастую считала такие расходы затратами, носящими капитальный характер.

Пп.29,30 - взносы и вклады некоммерческим организациям, если это обязательное условие деятельности организации.

Пп.32 - в расходы включаются расходы всех обслуживающих производств и хозяйств, в том числе ЖКХ и социально-культурной сферы. Есть ряд условий, при которых признаются для целей налогообложения убытки от указанных объектов. Стоимость услуг должна соответствовать стоимости услуг аналогичных специализированных предприятий, расходы не превышают расходы специализированных организаций, а условия оказания услуг - равны или близки к условиям деятельности специализированных организаций. К этому пункту видимо будет выпущен ряд разъяснений, потому что не ясно, как сравнивать расходы, а также какие условия оказания услуг являются равными или близкими.

Пока следует применять положение подпункта, согласно которому если не выполняется хотя бы одно из условий, то убыток все равно признается для целей налогообложения, но в течение 10 лет и погашается только за счет прибыли от указанных видов деятельности.

Исключения составляют градообразующие организации, убыток от содержания объектов ЖКХ и социально-культурной сферы у которых признается для целей налогообложения в любом случае, но в пределах нормативов на содержание указанных объектов. Нормативы утверждаются органами местного самоуправления.

Организация должна обеспечить ведение раздельного учета доходов и расходов по указанным видам деятельности от основных видов деятельности.

Пп.38, 39 - расходы на социальную защиту инвалидов, если организация использует труд инвалидов, инвалидов в штате не менее 50 %, а доля заработной платы - не менее 25 %, либо если собственниками имущества организации являются инвалиды. До 2002 года по таким расходам применяется льгота по налогу на прибыль.

Пп. 40 - платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество, землю, регистрацию сделок с ним, по предоставлению информации о зарегистрированных правах на недвижимость и т.п. Ранее указанные расходы включались в стоимость недвижимого имущества (в части регистрации сделок и прав собственности).

Перечень прочих расходов открытый, пп.47 предусмотрено включение в состав расходов других расходов, связанных с производством и реализацией.

Дано новое определение представительских расходов. Согласно ему, представительские расходы могут происходить как в месте нахождения организации, так и в ином месте. Из состава представительских расходов исключены расходы на организацию развлечений и отдыха.

 Изменен норматив представительских расходов. С 2002 года он составляет 4 % от расходов на оплату труда за налоговый или отчетный период. До 2002 года норматив представительских расходов составляет 1% от выручки до 30 млн. руб., и 0,5 % с суммы выручки, превышающей 30 млн. руб.

Отменен норматив расходов на подготовку и переподготовку кадров, но указано, что расходы на оплату обучения работников, связанные с получением ими высшего или среднего специального образования расходами на подготовку и переподготовку кадров не являются. Поэтому с 2002 года к таким расходам можно относить только очень узкий перечень расходов.

Существенно снижен норматив расходов на рекламу, с 2002 года он составляет 1 % от выручки. До 2002 года норматив расходов на рекламу в зависимости от выручки организации составляет от 1,5 до 7,5 %.

* **Внереализационные расходы**

Как и ранее, это расходы на осуществление деятельности, не связанной с производством и реализацией. Полный перечень внереализационных расходов приведен в статье 265. Отметим ряд изменений, которые вносит глава 25.

С 2002 года расходы на уплату процентов по долговым обязательствам (кредиты, займы) относятся к внереализационным. До 2002 года они для целей налогообложения включаются в себестоимость, а для целей бухгалтерского учета - опять же считаются внереализационными. Такое различие приводит к необходимости вносить корректировку на сумму процентов в справке к расчету налога на прибыль. Сначала налоговая себестоимость увеличивается на сумму процентов и услуг банка по строке 1.2 справки, затем налогооблагаемая прибыль уменьшается на них в строке 4.19. С 2002 года справка отменяется, а проценты считаются внереализационными расходами. Аналогичная ситуация и с услугами банков.

К внереализационным с 2002 года относятся убытки от продажи или покупки иностранной валюты в виде разницы между официальным курсом ЦБ и фактическим курсом валюты, по которому банк исполняет операцию купли-продажи. До 2002 года убытки от обязательной продажи валюты (с 10 августа 2001 года обязательна продажа 50 % экспортной выручки), признаются расходом для целей налогообложения, а от добровольной продажи и покупки валюты - не признаются.

В состав внереализационных расходов с 2002 года включаются расходы на ликвидацию основных средств. До 2002 года они считаются операционными расходами.

К внереализационным с 2002 года относятся расходы на проведение собрания акционеров. До 2002 года они входят в состав представительских расходов и включаются в себестоимость. Разница заключается в том, что к представительским расходам применяется норматив, а к внереализационным - нет.

Также внереализационными с 2002 года считаются расходы на содержание мобрезерва, которые до 2002 года должны компенсироваться бюджетом, и средства, перечисляемые организациям РОСТО, до 2002 года по ним можно применять льготу по налогу на прибыль. Следует заметить, что перечень внереализационных расходов открытый.

* **Резервы**

С 2002 года отменяется ряд резервов, которые до этого периода организация вправе создать. К ним относятся резерв на выплату отпускных и резерв на формирование ремонтного фонда. Кроме того, меняется порядок формирования резерва по сомнительным долгам. Появился также новый резерв - на гарантийный ремонт.

* **Резерв по сомнительным долгам**

С 2002 года налогоплательщики вправе создавать резерв по сомнительным долгам (но не обязаны). До 2002 года организации также имеют право формировать резерв по сомнительным долгам. Разница заключается в изменении с 2002 года порядка создания резерва. Сумма резерва определяется на основании инвентаризации дебиторской задолженности по итогам отчетного или налогового периода. При этом в резерв включается вся сумма сомнительной задолженности со сроком образования более 90 дней, 50 % задолженности со сроком образования от 45 до 90 дней, а сомнительная задолженность сроком образования до 45 дней в резерв не включается.

Какая задолженность считается сомнительной? Это задолженность, не погашенная в договорные сроки и не обеспеченная залогом или банковской гарантией.

* **Резерв на гарантийный ремонт**

До 2002 года затраты на гарантийный ремонт включались в себестоимость продукции. С 2002 года организация может включать затраты на гарантийный ремонт в состав прочих расходов единовременно, либо создать резерв на проведение гарантийного ремонта. Для создания резерва необходимо в учетной политике указать его максимальный размер. Резерв формируется в момент реализации продукции, по которой предусмотрено гарантийное обслуживание. Предельный размер резерва - это доля фактических расходов на гарантийный ремонт и обслуживание за предшествующие три года к выручке за аналогичный период.

* **Расходы при реализации имущества**

С 2002 года убытки от реализации товаров, прочего имущества (за исключением ценных бумаг) признаются для целей налогообложения. До 2002 года на основании Инструкции № 37, а затем Инструкции № 62 органы МНС указанный убыток для целей налогообложения не принимали, хотя это и противоречило Закону № 2116-1 "О налоге на прибыль".

С 2002 года противоречия, вызывающие споры, устраняются.

Аналогично с 2002 года организации вправе принять для целей налогообложения убыток от реализации основных средств и нематериальных активов, но в ином порядке. Убыток от реализации ОС и НМА включается в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока его полезного использования.

* **Проценты**

С 2002 года меняется норматив размера процентов, принимаемых в состав расходов. Он составляет 1,1 от ставки рефинансирования ЦБ, т.е. равен ставке ЦБ, увеличенной на 10 % по кредитам в рублях. До 2002 года он равен ставке рефинансирования ЦБ, увеличенной на 3 пункта. Если ставка рефинансирования будет менее 30%, то условия принятия процентов к расходам несколько ухудшаются. По валютным кредитам изменений нет, норматив составляет 15 % годовых.

В случае если организация одновременно в течение отчетного периода пользуется несколькими кредитами, аналогичными по условиям кредитных договоров, то она имеет право рассчитать среднюю ставку процентов по таким кредитам и включать в расходы все проценты, уплаченные по кредитным договорам в пределах 20 % отклонений от средней ставки процентов. Но такие ситуации достаточно редки

*.*

* **Не учитываемые для целей налогообложения расходы**

Перечень довольно обширен, но существенно от порядка, применяемого до 2002 года, не отличается. Полный перечень расходов приведен в статье 270. Обратим внимание, что также как раньше для целей налогообложения не признаются все расходы, превышающие нормируемые (страхование, реклама, суточные, компенсация за использование автомобилей, проценты за кредит). Новостью является то, что с 2002 года для целей налогообложения не признаются расходами отрицательные курсовые разницы, образовавшиеся у комиссионеров и прочих посредников по договорам с поставщиками при импорте ТМЦ, работ или услуг

* **Порядок признания доходов и расходов (метод начисления, кассовый метод).**

Различие заключается в том, что с 2002 года почти все организации при определении доходов должны применять метод начисления (т.е. по отгрузке или по мере перехода права собственности, если договором предусмотрен иной порядок его перехода). Исключение составляют организации, выручка которых в среднем за четыре предыдущих квартала не превысила в среднем 1 млн. руб. в квартал (без учета НДС и налога с продаж). Им дано право определять доходы по кассовому методу, т.е. по мере оплаты.

Аналогично порядку признания доходов с 2002 года признаются и расходы организации. Т.е. если для признания доходов используется метод начисления, то и расходы признаются по мере их начисления, за исключением расходов на страхование - они признаются по мере оплаты страховых взносов. Если организация признает доходы по кассовому методу, то и расходы признаются по оплате.

* **Перенос убытков на будущее**

Несколько меняется в 2002 году порядок учета убытков. В случае, если налогоплательщик понес в предыдущем налоговом периоде убыток, то он может уменьшить прибыль текущего налогового периода на сумму такого убытка. До 2002 года организация может применить льготу по налогу на прибыль на сумму полученного убытка. С 2002 года льготы отменяются, и убыток уменьшает прибыль последующих налоговых периодов следующим образом: организация может уменьшить на сумму убытка прошлого года налогооблагаемую прибыль текущего года, но не более чем на 30 %. Сумма оставшегося убытка переносится на следующий год в таком же порядке.

Максимальный срок переноса убытков на будущее составляет 10 лет. Если организация получила убытки в течение двух и более лет, то убытки погашаются в календарной очередности.

Если организация ликвидируется путем ее реорганизации, то право перенести убыток на будущее сохраняется за правопреемником организации на тех же условиях.

За организациями, осуществляющими перенос убытка, закреплена обязанность хранить документы, подтверждающие сумму убытка в течение всего срока переноса убытков.

* **Отмена инвестиционной льготы**

С вступлением в действие главы 25 НК РФ, российские предприятия потеряют льготу на инвестиции.

* **Ставка снижается**

Как наиболее благоприятную для всех налогоплательщиков норму, установленную главой 25 можно назвать новую ставку налога на прибыль - 24 процента..

* **Корректировать по ставке рефинансирования не придется**

Еще один положительный момент для налогоплательщиков - Глава 25 НК РФ не предусматривает корректировку разницы между суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли и фактическими авансовыми взносами за истекший квартал на сумму, рассчитанную из ставки рефинансирования Банка России. Таким образом, отменяется действующий в настоящее время порядок, установленный пунктом 2 статьи 8 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

**3. Неизбежные организационные изменения**

**Параллельный учет**

Федеральный закон от 06.08.01 № 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" дополнил Налоговый кодекс РФ главой 25 "Налог на прибыль организаций".

К сожалению, новая глава НК РФ вызвала много вопросов.

В ст. 313 главы 25 Н К РФ впервые на законодательном уровне дано понятие "налоговый учет", который определяется как "система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом". Кроме того, ст. 314 установлено понятие "аналитические регистры налогового учета", которые определяются как "сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета".

Возникает вопрос методологического характера: применяются ли положения ст. 313 "Налоговый учет. Общие положения" и 314 "Аналитические регистры налогового учета" только при определении налога на прибыль организаций или распространяются и на другие налоги, о которых идет речь в НК РФ (например, на налог на добавленную стоимость)?

На наш взгляд, если положения указанных статей применяются ко всем налогам, о которых идет речь в НК РФ, то, казалось бы, более логичным было бы размещение этих статей в части первой НК РФ (глава 1 "Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах").

В ст. 167 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" отмечается, что "в целях настоящей главы дата реализации товаров (работ, услуг) в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для целей налогообложения... определяется:

1) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате налога по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, как наиболее ранняя из следующих дат:

день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);

день оплаты товаров (работ, услуг);

2) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате налога по мере поступления денежных средств, как день оплаты товаров (работ, услуг)".

В то же время в ст. 271 и 273 главы 25 "Налог на прибыль организаций" изложен порядок признания доходов для последующего определения налога на прибыль организаций. Так, в ст. 271 подчеркивается, что "в целях настоящей главы 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)". Исключение из указанного порядка предусмотрено ст. 273 лишь для организаций, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Такие организации имеют право на определение даты получения дохода по кассовому методу.

Остается неясным, почему законодатель не унифицировал критерии определения даты реализации товаров (работ, услуг) для последующего расчета подлежащего уплате в бюджет налога на добавленную стоимость и даты учета доходов для последующего расчета подлежащего уплате в бюджет налога на прибыль, т. е. либо предоставлять организации право выбора, либо вменять обязанность применения?

Если "развод" бухгалтерского и налогового учета оформлен "де юре" (глава 25 НК РФ), то возникает вопрос, действительно ли они разошлись "де факто"?

В действующей редакции НК РФ до сих пор существуют понятия "бухгалтерский учет" и "бухгалтерская отчетность" (ст. 23, 54, 120, 166, 264, 271, 313, 314, 322).

Установим, существует ли взаимозависимость налогового и бухгалтерского учета, и ответим на ряд вопросов.

Зачем налоговому органу нужна бухгалтерская отчетность организации (ст. 23 НК РФ)?

По-видимому, бухгалтерский баланс (ф. №1) нужен только для проверки данных, принимаемых для определения среднегодовой стоимости имущества организации для последующего расчета налога на ее имущество. Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) теперь может дать налоговому органу только информацию о "бухгалтерской" выручке организации, которая будет приниматься для расчета налога на пользователей автомобильных дорог лишь в случае определения выручки для целей расчета указанного налога по факту "отгрузки". Другие формы бухгалтерской отчетности никакой информации налоговому органу для расчетов налогов не несут.

На основе регистров бухгалтерского и (или) налогового учета должна определяться налоговая база (п. 1 ст. 54 НК РФ)?

Складывается ситуация, при которой для расчета налога на добавленную стоимость необходима информация как бухгалтерского учета (данные о полученных авансах, аналитические данные по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (налог, причитающийся к уплате и уплаченный), так и налогового учета (данные о дате реализации товаров (работ, услуг):

"по отгрузке" или "по оплате"), а для расчета налога на прибыль теперь нужны данные (регистры) только налогового учета.

Будет ли нести налогоплательщик ответственность за отсутствие регистров бухгалтерского учета (ст. 120 и 166 НК РФ)?

Видимо, при проверке расчетов по налогу на прибыль налоговый орган не будет обращать внимания на отсутствие регистров бухгалтерского учета, а при проверке расчетов по другим налогам отсутствие тех или иных регистров бухгалтерского учета (например, инвентарной карточки учета основных средств ф. № ОС-6 при проверке расчета налога на имущество) может дорого обойтись налогоплательщику. Если у налогоплательщика отсутствуют данные бухгалтерского учета, необходимые для расчета налога на добавленную стоимость, то согласно п. 7 ст. 166 НК РФ налоговый орган может исчислить суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам. Правда, при этом не совсем ясно, что подразумевается под фразой "иные аналогичные налогоплательщики".

Если налогоплательщику оказываются услуги (например, аудиторской организацией) по ведению не только бухгалтерского (подл. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ), но и налогового учета, то можно ли расходы на услуги по ведению налогового учета отнести к "другим расходам, связанным с производством и (или) реализацией" в соответствии с подл. 47 п. 1 ст. 264 НК РФ?

В Федеральном законе от 07.08.01 № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" напрямую не сказано, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать услуги по ведению налогового учета. Есть, правда, в Законе фраза о том, что к сопутствующим аудиту услугам относится "оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью" (подл. 12 п. 6 ст. 1). Но согласно п. 1 ст. 1 указанного закона к аудиторской деятельности относится предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Про налоговый учет и налоговую отчетность при этом, к сожалению, ничего не сказано.

Итак, "развод" между налоговым и бухгалтерским учетом официально оформлен (глава 25 НК РФ). Однако на основании изложенного можно утверждать, что официальное оформление "развода" вовсе не означает их фактического расставания. Их взаимозависимость очевидна. Налоговый учет пока никак не может обойтись без бухгалтерского (ст. 54, 120, 271, 322 НК РФ). Однако и бухгалтерский учет зависит от налогового. Так, без расчета налога на прибыль нельзя определить прибыль, остающуюся в распоряжении налогоплательщика (нераспреде­ленную прибыль), показываемую в отчете о прибылях и убытках.[[6]](#footnote-6)

#### **Заключение**

В заключении, надо отметить важные негативные тенденции в сфере экономической и учетной работы российских предприятий, которые усилятся с вступлением главы 25 в силу.

Каждый бухгалтер, осуществляющий учет и начисление налогов, мечтает, если не о совпадении, то о максимальном сближении бухгалтерского и налогового учета. И хотя в главе 25 НК РФ предусмотрен ряд положений, сближающих оба учета, новый порядок, установленный Налоговым кодексом, делает все более несовместимым бухгалтерский и налоговый учет России.

И дело не в том, что в данной главе НК РФ впервые приводятся понятия, принципы и порядок организации налогового учета, а в том, что она устанавливает по большей части иные правила учета доходов и расходов для исчисления налога на прибыль, отличные от предусмотренных Положениями по бухгалтерскому учету.

##### Литература

1. Дуканич Л.В. «Налоги и налогообложение» Феникс г. Ростов-наДону 2000
2. Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение» Инфра-М Москва 2001
3. «Бухгалтерский учет» 1.02
4. Глава 25 части второй НК РАФ Вводный закон 118-Фз Санкт-Петербург 2001
5. Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 (ред. 06.08.2001)
1. Т.Ф. Юткина «Налоги и налогообложение». ИНФРА-М-2001 [↑](#footnote-ref-1)
2. С 1646 г. единицей для обложения стал двор, а в 1679 г. соха была отменена. [↑](#footnote-ref-2)
3. Орлов Ц. Налоговая реформа 1898 года – последняя и самая удачная в истории российского промыслового обложения [↑](#footnote-ref-3)
4. Орлов Д Крушение рубля. Финансовая политика большевиков в 1917-1921 //Налоги 1994.№5.С.6. [↑](#footnote-ref-4)
5. Дуканич Л.В. «Налоги и налогообложение». Феникс 2001. [↑](#footnote-ref-5)
6. «Бухгалтерский учет»,1’02 В.А. Налоговый и бухгалтерский учет: состоялся ли фактический «развод»? Костылев. [↑](#footnote-ref-6)