# Министерство общего и профессионального образования РФ

Санкт-Петербургский государственный университет технологии и дизайна

Кафедра экономики

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ

ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Курсовая работа по дисциплине: ''Финансирование и кредитование

промышленности''

Руководитель Т.В.Андреева

Работу выполнила

студентка группы 5-ЭД-4 Г.А.Мингазова

Санкт-Петербург

1999

РЕФЕРАТ

Курсовая работа содержит 43 стр., 8 табл., 1 приложение. Библиографи-ческий список – 6 наим.

ДОХОД, ИНВЕСТИЦИИ, ИНСТРУКЦИЯ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК, ОТДЕЛЕНИЕ, ПРИБЫЛЬ, ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО, СТАТУС, РЕЗИДЕНТ, УЧЕТ

В курсовой работе рассмотрены вопросы налогообложения доходов ино-странных юридических лиц, проанализированы проблемы привлечения в стра-ну иностранных инвестиций. В данной работе также уделяется внимание изме-нениям законодательных и нормативных актов, произошедшим в последнее время, определяются меры по совершенствованию налогового регулирования деятельности иностранных компаний.

В работе также ставится вопрос налоговой юрисдикции государства, ко-торый решается на основе критериев территориальности и резидентства., опре-деляется порядок налогообложения прибыли, порядок определения налогооб-лагаемой базы.

В практической части курсовой работы производится анализ платежеспо-собности и финансовой устойчивости предприятия. Анализ финансовой устой-чивости проводится с помощью и абсолютных, и относительных показателей.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 4

1.Проблемы, препятствующие активному привлечению иностранных

инвестиций 8

2. Меры по совершенствованию налогового регулирования деятель-

ности иностранных компаний 9

3. Налогообложение иностранных юридических лиц 13

3.1. Налоговые соглашения 13

3.2. Налогообложение прибыли и доходов иностранных юридических

лиц 16

3.3. Постановка иностранных юридических лиц на учет в налоговых

органах 17

3.4. Порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль 21

3.5. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц,

не связанных с деятельность в РФ через постоянные

представительства 23

4. Анализ платежеспособности и финансовой устойчивости

предприятия 27

4.1. Расчет показателей платежеспособности 27

4.2. Расчет абсолютных показателей финансовой устойчивости 30

4.3. Расчет относительных показателей финансовой устойчивости 35

# Заключение 41

## Список использованных источников 43

Введение

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятель-ности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику – экономическую, социальную, экологическую, демографическую и др. При этом в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-эко-номических процессов используются финансово-кредитный и ценовой механизмы.

Финансово-бюджетная система охватывает отношения по поводу формирования и использования финансовых ресурсов государства – бюджета и вне-бюджетных фондов. Она призвана обеспечивать эффективную реализацию социаль-ной, экономической, оборонной и других функций государства. Важной ''кровенос-ной артерией'' финансово-бюджетной системы являются налоги.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание ар-мии, судов, чиновников и другие нужды. В эпоху становления и развития капиталис-тических отношений значение налогов стало усиливаться: для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий – рынков сырья и сбыта гото-вой продукции, казне нужны были дополнительные средства.

Изъятие государством в пользу общества определенной части стоимости вало-вого внутреннего продукта в виде обязательного взноса составляет сущность налога. Взносы осуществляют основные участники производства валового внутреннего про-дукта:

• работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход;

• хозяйствующие субъекты, владельцы капитала, действующие в сфере пред-принимательства.

За счет налоговых взносов, сборов, пошлин и других платежей формируются финансовые ресурсы государства. Экономическое содержание налогов выражается, таким образам, взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства, с другой стороны, по поводу формирования государственных финансов.

А.Смит в своем классическом сочинении ''Исследование о природе и причинах богатсва народов'' считал основными принципами налогообложения всеобщность, справедливость, определенность и удобность. Подданные государства, отмечал его российский последователь Н.И.Тургенев, должны давать ''средства к достижению це-ли общества или государства'' каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика. Важность и выгодность соразмерности податей умели ценить еще во времена Римской империи. Один из губернаторов писал Тиберию, что он легко может увеличить налоги в своей провинции. Тиран отвечал, что хороший пастырь должен стричь овец своих, но не резать. Со временем этот перечень был дополнен принципа-ми обеспечения достаточности и подвижности налогов (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с объективными нуждами и возможностями государст-ва), выбора надлежащего источники и объекта налогообложения, однократности об-ложения.

Перечисленные принципы налогообложения учитывались и при формировании новой налоговой системы России, адекватной рыночным преобразованиям. В конце 1991г. был принят Закон РФ ''Об основах налоговой системы Российской Федерации''. Впоследствии в закон вносились изменения и дополнения, корректирующие меха-низм налогообложения и структуру налогов. При этом, однако, неоднократно нару-шался принцип справедливости: вносимые изменения утверждались законодательны-ми актами ''задним числом''.

Всеобщим исходным источником налоговых отчислений, сборов, пошлин и других платежей независимо от объекта налогообложения является валовой внутрен-ний продукт (ВВП). ВВП образует первичные денежные доходы основных участни-ков общественного производства и государства как организатора хозяйственной жиз-ни в национальном масштабе: оплата труда работников, прибыль хозяйствующих субъектов и централизованный доход государства (налоги в бюджет, а социальные отчисления – во внебюджетные фонды). Образованием первичных денежных доходов не ограничивается процесс стоимостного распределения валового продукта. Он про-должается в распределении денежных доходов основных участников общественного производства в пользу государства: от работников – в форме подоходного налога (12% и более) и отчислений в пенсионный фонд (1%), а от хозяйствующих субъектов- в форме налога на прибыль и других налоговых платежей и сборов.

Законодательством установлено, что объектами налогообложения являются:

• прибыль (доход);

• стоимость определенных товаров;

• добавленная стоимость продукции, работ, услуг;

• имущество юридических и физических лиц;

• передача имущества (дарение, наследование(;

• операции с ценными бумагами;

• отдельные виды деятельности;

• другие объекты, установленные законом.

Один и тот же объект облагается налогом данного вида только один раз за уста-новленный период налогообложения (месяц, квартал, полугодие, год).

Общее количество налогоплательщиков определяется количеством юридичес-ких лиц (коммерческих и некоммерческих), численностью граждан, зарегистрирован-ных в налоговых органах в качестве предпринимателей без образования юридическо-го лица, и численностью граждан, уплачивающих подоходный налог по месту получе-ния заработной платы.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков – юридичес-ких и физических лиц на территории страны. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи ''питают'' бюджетную систему РФ. Кроме того, существуют государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых отчис-лений. Источником этих отчислений также является произведенный ВВП, за счет ко-торого на стадии образования первичных доходов формируется соответствующая часть платежей во внебюджетные фонды социального назначения по тарифам страхо-вых взносов, привязанных к оплате труда и включаемых в себестоимость продукции.

Функция налогов – это проявление его сущности в действии, способ выраже-ния его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное наз-начение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределе-ния и перераспределения доходов. Отсюда возникает главная распределительная функция налогов, выражающая их сущность как особого централизованного (фис-кального) инструмента распределительных отношений в обществе.

Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назна-чение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления соб-ственных функций (оборонных, социальных, природоохранных и пр.). Формирование доходов государственного бюджета на основе стабильного и централизованного взи-мания налогов превращает само государство в крупнейшего экономического субъек-та.

Другая функция налогов как экономической категории состоит в том, сто появ-ляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопос-тавления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контроль-ной функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается кон-троль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изме-нений в налоговую систему и бюджетную политику. Контрольная функция налогово-финансовых отношений проявляется лишь в условиях действия распределительной функции. Таким образом, обе функции в органическом единстве определяют эффек-тивность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики.

Осуществление контрольной функции налогов, ее полнота и глубина в извест-ной мере зависят от налоговой дисциплины. Суть ее в том, чтобы налогоплательщики своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством нало-ги. Практика работы налоговых органов показывает, что нарушение сроков и полноты уплаты налогов – явление частое.

Распределительная функция налогов обладает рядом свойств, характеризую-щих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Это прежде всего то, что изначально распределительная функция налогов носила чисто фискальный харак-тер: наполнять государственную казну, чтобы иметь возможность содержать армию, чиновничий аппарат, а со временем и социальную сферу (просвещение, здравоохране-ние и т.д. Но с тех пор, как государство посчитало необходимым активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у функции появилось регулирующее свойство, которое осуществляется через налоговый механизм. В налоговом регулиро-вании возникла стимулирующая подфункция, которая реализуется через систему льгот, преференций (предпочтений).

В Законе РФ ''Об основах налоговой системы в РФ'' предусмотрены следующие виды льгот: необлагаемый минимум объекта налога; изъятие из обложения опреде-ленных элементов объекта; освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или кате-горий плательщиков; понижение налоговых ставок; целевые налоговые льготы, вклю-чая налоговые кредиты (отсрочки взимания налогов), прочие налоговые льготы.

Льготы по налогообложению прибыли предприятий направлены на стимулиро-вание:

• финансирования затрат на развитие производства и жилищное строительство;

• малых форм предпринимательства;

• занятости инвалидов и пенсионеров;

• благотворительной деятельности в социально-культурной и природоохранной сферах.

Налоговый кредит представляет собой целевую отсрочку налогового платежа на кредитной основе. Отсроченная сумма налогового платежа используется для ин-вестиций в основной или оборотный капитал. Кредитное соглашение, заключаемое между предприятием-получателем и финансовым органом исполнительной власти субъекта РФ, может предусматривать уплату процентов за пользование инвестицион-ным налоговым кредитом.

Федеральным Законом от 20 декабря 1991 г. №2071-1 ''Об инвестиционном на-логовом кредите'' установлены следующие способы предоставления предприятию на-логового кредита:

• уменьшение суммы налогового платежа в течение определенного периода (путем уменьшения авансовых платежей по налогу на прибыль);

• компенсация платежей по процентам, начисляемым на сумму целевого креди-та, полученного предприятием в банковском или ином кредитном учреждении (путем уменьшения суммы налоговых платежей, рассчитанных по налогу на имущество предприятия, на сумму процентов за полученный кредит);

• целевая налоговая льгота, т.е. налоговое освобождение, предоставляемое субъектом РФ в пределах налоговых платежей, зачисляемых в свой бюджет в течение определенного периода.

Субъекты РФ в своих законодательных актах в пределах компенсации устанав-ливают собственный перечень налоговых льгот, дополняющих федеральные льготы. Установленные законом налоговые льготы учитываются при ежегодной разработке областного бюджета.

Преференции устанавливаются, как правило, в виде скидок (отмены) таможен-ных пошлин на ввозимые в страну товары определенной номенклатуры, которые на отечественных предприятиях не производятся либо изготавливаются в недостаточных объемах. Преференциональный импортный режим распространяется и в отношении товаров, происходящих их развивающихся стран. Список товаров и стран определяет-ся федеральным правительством.

Функцию воспроизводственного назначения несут в себе платежи за пользова-ние природными ресурсами, налоги, взимаемые в дорожные фонды, на воспроизвод-ство минерально-сырьевой базы. Эти налоги используются для финансирования рас-ходов из соответствующих целевых бюджетных фондов, где они и аккумулируются.

1. Проблемы, препятствующие активному привлечению инвестиций

Стремление России интегрироваться в мировое хозяйство приводит к возмож-ности относительно свободного перемещения иностранного капитала. В сегодняшней ситуации проблема его привлечения в нашу страну стоит весьма остро. Ряд отраслей отечественной промышленности испытывают инвестиционный голод, поэтому при-ток капиталов как российских, так и из-за рубежа может дать импульс для выхода из кризисного состояния, стимулировать деловую активность на внутреннем рынке, по-высить конкурентоспособность российских товаров на мировом рынке.

Иностранные предприниматели проявляют немалый интерес к российской эко-номике, т.к. Россия имеет богатые месторождения природного сырья, сравнительно дешевые энергетические ресурсы, квалифицированные трудовые ресурсы при относи-тельно низкой стоимости рабочей силы, очень емкий внутренний рынок.

В то же время желаемых масштабов иностранные инвестиции в нашей стране пока не приобрели.

В числе факторов, в первую очередь препятствующих иностранным инвестици-ям в экономику России, называются следующие:

• несовершенство действующей системы налогообложения;

• проблемы таможенного регулирования;

• криминогенная ситуация;

• проблемы доступа к источникам финансирования, трудности с получением кредита;

• нехватка в некоторых регионах квалифицированных трудовых ресурсов;

• транспортные проблемы;

• проблемы свободы передвижения и консульского обслуживания.

Как видим, на первом месте – несовершенство налогового законодательства, на втором – недостатки таможенного законодательства, т.е. все, связанное непосредст-венно с налогами, сборами, пошлинами. Если вдуматься в то, что же именно отпуги-вает иностранных инвесторов, привыкших платить достаточно высокие налоги в сво-их странах, то нетрудно убедиться – не величина налогообложения. Нестабильность налоговой системы, неясность и противоречивость некоторых положений в сочетании с весьма жесткими финансовыми санкциями за малейшее нарушение налогового зако-нодательства – вот что заставляет проявлять осторожность.

Еще одна серьезная проблема в области налогов – риск двойного налогообло-жения. В случае ведения торговли правительства обеих торгующих сторон могут по-желать взимать налог с доходов от этой торговли. Потенциальное двойное налогооб-ложение возникает потому, что одна страна претендует на право налогообложения на основании факта проживания (или гражданства) налогоплательщика, а другая – на ос-новании места получения дохода. Двойное налогообложение может также возникать, когда обе страны утверждают, что налогоплательщик является их резидентом, либо когда каждая их двух стран утверждает, что доход получен именно в ней.

Автор книги ''Международное налогообложение'' Р.Л.Дернберг предлагает кон-цепцию беспристрастного международного налогообложения, содержащую три ос-новных правила:

1. Беспристрастность в отношении экспорта капитала. Налоговая система соот-ветствует этому правилу, если на выбор налогоплательщика между инвестированием у себя в стране или за рубежом не влияет вопрос о налогообложении. Тогда корпора-ция будет принимать решения об инвестировании на основании деловых, а не налого-вых факторов. При идеальной конкуренции беспристрастность в отношении экспорта капитала приводит к эффективному распределению и использованию капитала.

2. Беспристрастность в отношении импорта капитала. Такое правило можно считать выполненным, если все действующие на рынке корпорации облагаются нало-гом по одной ставке.

3. Национальная беспристрастность. В соответствии с этим правилом общая прибыль с капитала, распределяемая между налогоплательщиком и бюджетом, долж-на быть одинаковой независимо от того, где инвестирован капитал – в своей стране или за границей.

Российская Федерация заключила ряд межправительственных соглашений об устранении двойного налогообложения. Она признала также и выполняет все подоб-ные договоры, заключенные в свое время Советским Союзом и РСФСР с иностранны-ми государствами. Межправительственные соглашения в области взимания налогов имеют приоритет перед налоговым законодательством РФ. При отсутствии межпра-вительственных соглашений иностранные фирмы и компании облагаются по законам РФ. Налогообложению подлежит только та часть прибыли иностранного юридическо-го лица, которая получена в связи с его предпринимательской деятельностью на тер-ритории России.

2. Меры по совершенствованию налогового регулирования деятельности

иностранных компаний

За последнее время приняты меры по совершенствованию налогового регули-рования деятельности иностранных компаний. Выпущены законодательные и норма-тивные акты, которые регламентируют целый ряд вопросов, связанных с особеннос-тями деятельности иностранных юридических лиц. В первую очередь это Инструкция ГНС РФ от 16 июня 1995 года ''О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц'' (зарегистрирована Минюстом России 5 июля 1995 г. № 897) и при-нятое в развитие новой Инструкции о порядке учета налогоплательщиков Положение ''Об особенностях учета в налоговых органах организаций, образованных в соответст-вии с законодательством иностранных государств, и международных организаций'' от 20 сентября того же года, утвержденное ГНС РФ. Оба эти документа разработаны с учетом более чем четырехлетнего опыта практической работы по налогообложению иностранных юридических лиц в условиях новой налоговой системы, изучения меж-дународного опыта, предложений налоговых органов и аудиторских фирм.

Основное значение положения состоит в том, что оно, наконец, установило единообразный порядок учета иностранных и международных организаций во всех налоговых инспекциях на основе единых требований и форм учета. При этом сами требования носят более упрощенный порядок, чем применяемый в настоящее время. Кроме того, введена специальная оговорка, защищающая права налогоплательщиков и запрещающая требование налоговыми органами для постановки на учет дополни-тельных документов, не предусмотренных Положением.

Один из ключевых пунктов Положения – дифференциальный подход к поста-новке на учет в зависимости от активного или пассивного участия в деятельности на территории Российской Федерации и степени вовлеченности иностранных юридичес-ких лиц в предпринимательскую деятельность России.

В зависимости от указанных факторов, объем требований к иностранному юри-дическому лицу при постановке на учет колеблется от максимальных, при осущест-влении деятельности, попадающей под критерии постоянного представительства, до минимальных, для лиц, представляющих интересы иностранных юридических лиц. В отдельных случаях учет в налоговых органах может быть осуществлен на основе лишь уведомлений.

Другой важный момент, связанный со степенью и характером участия ино-странных юридических лиц в деятельности в России: учет иностранных организаций в налоговых органах может осуществляться как с присвоением идентификационного номера налогоплательщика (ИНН0, так и без него.

Еще одно новшество – предоставленная иностранным юридическим лицам возможность постановки на учет в целях расчетов по НДС. В целях неудержания НДС у источника выплаты или получения возмещения по НДС они могут обратиться в соответствующую налоговую инспекцию для получения ИНН.

В Положении впервые регламентирован порядок учета дипломатических и международных организаций, постоянно действующих на территории Российской Федерации. Учет иностранных юридических лиц может быть осуществлен в связи с открытием ими счетов в уполномоченных банках на территории РФ.

Положение определило, что учет иностранных юридических лиц, не имеющих отделений в России, открывающих рублевые или валютные счета в уполномоченных банках на территории России, производится на основании уведомлений, направляе-мых иностранным юридическим лицом либо уполномоченным им по доверенности банком в налоговую инспекцию, в которой состоит на учете соответствующий упол-номоченный банк. Уведомление должно быть направлено до открытия счета.

Этот пункт Положения впервые дает возможность иностранным юридическим лицам открывать счета в банках без регистрации представительств, создание которых было чисто формальным. Это вело, с одной стороны, к усложнению процедуры от-крытия счета, а с другой стороны, - к появлению фиктивных представительств, кото-рые затем исчезали, создавая проблемы для налоговых инспекций.

Введение нового Положения позволило создать единый реестр иностранных юридических лиц, имеющих отделения на территории Российской Федерации, так как присвоение порядкового номера налогоплательщика, используемого в структуре ИНН, будет осуществлять непосредственно ГНС России.

Положительным моментом, как подтверждает практика, является введение на-логового учета в отделениях инофирм. Как известно, на иностранные юридические лица не распространяется обязанность вести бухгалтерский учет в соответствии с действующими нормативными актами Минфина России. Однако, как показала прак-тика налогообложения, для обеспечения своевременности и правильности уплаты налогов, одинакового понимания налогоплательщиками и налоговыми органами ме-тодов расчета налоговых обязательств и единообразного их применения налоговыми органами требуется определенная формализация процесса учета хозяйственных опе-раций в отделениях иностранных юридических лиц и расчета налоговых обяза-тельств.

В связи с этим в Инструкцию введен раздел о налоговом учете в отделениях иностранных юридических лиц. Были разработаны соответствующие формы учета доходов и расходов, формы различных ведомостей. Их заполнение не вызывает труд-ностей. Значительно упростился процесс документальной проверки представительств, сократилось время ее проведения.

Впервые в Инструкции введено положение о необходимости представления уведомления об источниках доходов в налоговые органы иностранным юридическим лицом, имеющим источник доходов на территории РФ, или его уполномоченным представителем.

Иностранные фирмы, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории РФ через постоянные представительства, являются плательщиками нало-га на прибыль. Под постоянным представительством понимаются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществле-ния деятельности по извлечению дохода на территории России или за границей, а так-же любые организации и физические лица, уполномоченные иностранными юриди-ческими лицами осуществлять представительские функции в Российской Федерации.

Эта деятельность может быть связана с разработкой природных ресурсов, про-ведением работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслужива-нию оборудования, продажей продукции с расположенных на территории РФ и при-надлежащих иностранному юридическому лицу или арендуемых им складов, оказани-ем услуг и осуществлением иных видов деятельности.

На иностранных юридических лиц не распространяется обязанность вести бух-галтерский учет в соответствии с действующими нормативными актами Министерст-ва финансов РФ. Налоговые обязательства иностранных юридических лиц определя-ются не на основе данных бухгалтерского баланса и ведомостей бухгалтерских сче-тов, а расчетным способом на основе счетов-фактур (инвойсов), расписок, а также сведений из бухгалтерского учета головного офиса иностранной компании.

Вместе с тем, как показала практика налогообложения, для обеспечения свое-временности и правильности уплаты налогов, одинакового понимания налогоплатель-щиками и налоговыми органами методов расчета налоговых обязательств и единооб-разного их применения налоговыми органами требуется определенная формализация процесса учета хозяйственных операций в отделениях иностранных юридических лиц и расчета налоговых обязательств. В инструкцию Росналогслужбы от 16 июня 1995 г. №34 ''О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц'' введен раздел о налоговом учете в отделениях иностранных юридических лиц.

Отделения иностранных юридических лиц на территории РФ, осуществляющие деятельность через постоянные представительства, ведут регистры бухгалтерского учета, такие, как журналы, главные книги и другие, как самостоятельные хозяйствую-щие субъекты.

Прибыль в постоянных представительствах иностранных юридических лиц оп-ределяется либо с использованием метода признания выручки от реализации продук-ции по отгрузке товаров (выполнению работ, услуг), либо по мере оплаты отгружен-ных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Бухгалтерские регистры могут вестись и храниться за границей при условии, что они представляются по первому требованию налоговых органов в приемлемые для них сроки. Эти сроки должны определяться исходя из того, что такие бухгалтер-ские документы в обязательном порядке имеются в головном офисе, не требуют до-полнительной доработки и время необходимо только для получения запроса от отде-ления и доставки документов из-за границы. Если эти условия не выполняются, нало-говые органы могут потребовать от постоянного представительства вести учет и хра-нить документы в Российской Федерации.

В случае если иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность в нескольких местах на территории РФ, каждое из которых образует постоянное пред-ставительство, бухгалтерские регистры могут вестись в каком-либо одном месте, но раздельно по каждому месту осуществления деятельности. Они должны предостав-ляться по первому требованию налоговых органов, на территории которых осущест-вляется деятельность в Российской Федерации, и в приемлемые для них сроки.

Для ведения налогового учета иностранными юридическими лицами, осущест-вляющими деятельность в России через постоянные представительства, были разра-ботаны специальные формы учета доходов и расходов и формы ведомостей.

Учет доходов и расходов должен включать все полученные доходы и все поне-сенные затраты по операциям постоянного представительства в течение учетного пе-риода, за которое оно несет ответственность как на территории России, так и за гра-ницей.

Эти операции включают все товары, наличные средства, другие активы и услуги, пре-доставляемые головным офисом иностранного юридического лица или другими его обособленными подразделениями постоянному представительству в России, а также товары, наличные средства, другие активы и услуги, предоставляемые этим постоян-ным представительством головному офису или другим обособленным подразделе-ниям иностранного юридического лица.

Имущество, передаваемое головным офисом постоянному представительству, учитывается последним по стоимости этого имущества у головного офиса на момент передачи с учетом фактически произведенных затрат по его транспортировке, уста-новке, таможенных платежей и других затрат.

В случае необходимости (при проведении проверок, подготовке разъяснений по письмам налогоплательщиков и т.п.) налоговые органы могут запросить описание учетной системы, принятой иностранным юридическим лицом. Сведения об учетной системе включают информацию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, оценке готовой продукции, производственных запасов и незавершенного производства, принятом бухгалтерском стандарте, плане счетов и их кодах и др.

Ведение счетов должно осуществляться таким способом, чтобы можно было указать, каким образом были заполнены декларации, ведомости, формы, предусмот-ренные Инструкцией, т.е. должна быть ясная связь между записями в счетах и формах учета.

При проведении контрольной работы (камеральных и документальных провер-ках) налоговые органы также могут запросить сведения о долгосрочных контрактах, лизинговых и арендных сделках, сделках по расширению имущественных прав, га-рантийных обязательствах по продукции и услугам и другие сведения.

Все записи в бухгалтерских регистрах отделений иностранных юридических лиц должны подтверждаться документами, в частности контрактами, заключенными при участии отделения, выписками из банковских счетов, счетами-фактурами и т.п. Наличные выплаты, как в рублях, так и в иностранной валюте также должны подтвер-ждаться соответствующими первичными документами (ведомости на выдачу заработ-ной платы, расходные ордера, расписки и т.п.).

Формами учета предусмотрена детализация прямых затрат по статьям. При этом особое внимание уделяется правильности учета заработной платы и других вып-лат персоналу отделения и другим привлекаемым российским и иностранным граж-данам.

При постатейном распределении непрямых затрат необходимо иметь заполнен-ный список, показывающий, какие затраты вовлечены в постатейное распределение, и перечень соответствующих статей. Числовые значения непрямых затрат, включенных в постатейное распределение, должны быть подтверждены независимым аудитором, если их невозможно удостоверить иным способом, приемлемым для налоговых орга-нов. Объяснения используемых методов распределения, включая особенности того, как распределяются издержки и доходы между головным офисом и соответствующи-ми отделениями, должны прилагаться к отчету.

Издержки, понесенные головным офисом и распределенные постоянному пред-ставительству, дебетуются у представительства на счету издержек с одновременным кредитованием счета головного офиса.

Для определения налоговых обязательств отделения иностранного юридичес-кого лица в соответствии с внутренним законодательством России и международны-ми договорами, в том числе для установления обоснованности применения тех или иных налоговых льгот, доходы должны быть специфицированы по каждому виду деятельности отделения. Должна иметься возможность проверить все фактически по-лученные доходы и понесенные расходы, касающиеся каждого вида деятельности.

Вся учетная документация, включая первичные документы с приложениями, контракты, корреспонденции, бухгалтерские записи и любые другие документы, от-носящиеся к налоговому учету отделения, должны храниться в течение 6 лет, т.е. в те-чение срока, установленного статьей 24 Закона России об основах налоговой системы для бесспорного взыскания недоимок по налогам с юридических лиц.

Если иностранное юридическое лицо не выполняет требований, установленных Инструкцией, налоговые органы могут обязать его вести учет в полном объеме на территории России. Указанное также применяется к иностранным юридическим ли-цам – резидентам тех стран, из которых невозможно получить данные учета для про-верки. В таких случаях данные учета должны храниться в России и быть подготовле-ны по запросу.

Для отделений иностранных юридических лиц, деятельность которых не при-водит к образованию постоянного представительства, либо в случае когда налоговый статус (постоянное представительство или нет) отделения иностранного юридическо-го лица не может быть определен заранее, но иностранное юридическое лицо предпо-лагает, что его деятельность в России не будет образовывать постоянного представи-тельства, оно может обратиться в соответствующий налоговый орган для согласова-ния ведения налогового учета по упрощенной форме.

Упрощенная форма предполагает ведение только ведомостей учета прихода и расхода денежных средств.

3. Налогообложение иностранных юридических лиц

3.1. Налоговые соглашения

При обложении налогом на прибыль иностранных юридических лиц важное значение имеет налоговая юрисдикция того или иного государства. Этот вопрос ре-шается на основе двух критериев: резидентства и территориальности. Первый крите-рий предусматривает, что доходы резидентов данной страны (полученные как на тер-ритории страны, так и за ее пределами) подлежат обложению в этой стране. Напри- мер, в Великобритании корпорационным налогом облагается прибыль нерезидентов в случае, если они осуществляют торговлю в Великобритании через свои филиалы или отделения.

До настоящего времени между различными странами существовали значитель-ные различия в определении резидентства, что приводило к случаям двойного рези-дентства в отношении некоторых компаний. Решение этой проблемы производится путем заключения соглашений между странами. В них окончательным критерием обычно является место расположения центра фактического руководства. Этот крите-рий получил широкое распространение и включен в качестве рекомендаций в типо-вые проекты налоговых соглашений.

Критерий территориальности основывается на национальной принадлежности источника дохода. Он устанавливает, что налогообложению в данной стране подле-жат только доходы, извлеченные на ее территории. При этом любые доходы, получае-мые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране.

В связи с тем, что нет единообразия в применении этих критериев во всех стра-нах, возникает, упомянутая выше, проблема двойного налогообложения. Решение этой проблемы затруднено, так как выбор критерия связан с национальными интере-сами различных стран. Так, для стран, компании которых получают значительные прибыли от их зарубежной деятельности и от капиталов, помещенных за рубежом, желательно разграничение налоговой юрисдикции на основе критерия резидентства, а для стран, в экономике которых значительное место занимает иностранный капитал, желателен критерий территориальности.

Отдельные страны применяют различные сочетания этих критериев. США, Ве-ликобритания берут за основу критерий резидентства, который в зависимости от кон-кретных интересов страны дополняется территориальным критерием. Страны Латин-ской Америки устанавливают налоговую юрисдикцию на основе преимущественного применения критерия территориальности, который имеет важное значение в налого-вой практике Франции, Швейцарии и других стран.

Соглашения по вопросам налогообложения направлены на урегулирование на-логовых взаимоотношений между странами путем закрепления за каждым государст-вом права налогообложения определенных видов доходов, получаемых юридически-ми и физическими лицами из одной страны в другой стране, а также имущества этих лиц, расположенного на территории другого государства.

На практике встречаются две группы налоговых соглашений: специальные (ог-раниченные) которые регулируют ограниченный круг вопросов (международные пе-ревозки, таможенные пошлины, льготный налоговый режим и т.д.), и общие, наибо-лее распространенные.

При заключении налоговых соглашений государства решают следующие ос-новные задачи:

• определение схемы устранения двойного налогообложения. За каждым из договаривающихся государств закрепляется исключительное право взимать налоги с того или иного дохода;

• установление механизма двойного налогообложения, когда право налогообло-жения сохраняется за обоими государствами;

• защита плательщика от дискриминационного обложения в других государст-вах;

• взаимный обмен информацией с целью выполнения конвенции и выявления уклоняющихся от налога.

При этом рассматриваются четыре группы вопросов: сфера применения кон-венции; распределение налогов между государствами; устранение двойного налого-обложения; правила поведения. Определяются также перечень лиц и виды налогов, которые регулируются этим соглашением, а также понятийный аппарат (лицо, компа-ния, резидент, постоянное представительство и др.).

Как правило, двойное налогообложение устраняется либо методом освобожде-ния, либо предоставления налогового кредита.

Во всех соглашениях, заключенных бывшим СССР, предусматривается приме-няемое на взаимной основе и при выполнении соответствующих условий полное либо частичное освобождение отдельных видов доходов и имущества от налогообложения в одном из государств, а также процедура устранения двойного налогообложения до-ходов и имущества.

С помощью таких соглашений достигается разграничение налоговой юрисдик-ции в отношении доходов юридических и физических лиц между налоговыми властя-ми стран - партнеров, устраняется возможность неправомерного применения в одно-стороннем порядке национального режима налогообложения.

В период с 1976 по 1991 г. бывшим СССР было заключено 22 соглашения по налоговым вопросам с различными странами, которые признаны действующими но-той МИД Российской Федерации от 13 января 1992 г. о выполнении обязательств по международным договорам, 9 соглашений заключено Российской Федерацией.

Соглашения построены на принципах двусторонних договоренностей между странами – партнерами, за исключением соглашений между странами – бывшими членами СЭВ, которые заключены на многосторонней основе.

При наличии общего или специальных налоговых соглашений для каждой из сторон и при выполнении установленных этими актами условий предусматривается льготный режим налогообложения определенных видов доходов и имущества.

Льготы по налогообложению юридических и физических лиц различаются в за-висимости от конкретных соглашений. Отсутствие соглашения не дает права на полу-чение каких-либо специальных налоговых льгот в стране – источнике дохода. В этом случае применяется национальное налоговое законодательство страны, где получен доход.

Действующие соглашения по вопросам налогообложения позволяют опреде-лить налоговый статус иностранных или российских юридических и физических лиц, осуществляющих разрешенную в установленном порядке деятельность.

В общих налоговых соглашениях, как правило, предусматривается, что положения данного соглашения не затрагивают других действующих соглашений, в которых каким-либо образом регулируются вопросы налогообложения и которые были заключены ранее или могут быть заключены между договаривающимися государствами. Однако в том случае, если общее налоговое соглашение предусматривает более благоприятный налоговый режим, применяется это соглаше-ние.

Положения соглашений по вопросам налогообложения не затрагивают налого-вых привилегий сотрудников дипломатических и консульских представительств (включая приравненные к ним другие организации и учреждения), установленных об-щими нормами международного права или на основании международных соглаше-ний.

Все доходы, получаемые иностранными юридическими лицами от источников на территории Российской Федерации, подразделяются на доходы, получаемые от деятельности через постоянное представительство, и доходы, не связанные с деятель-ностью через постоянное представительство.

3.2. Налогообложение прибыли и доходов иностранных юридических лиц

Плательщиками налога на прибыль являются иностранные юридические лица, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территории Россий-ской Федерации через постоянные представительства.

Иностранные юридические лица, получающие доход, не связанный с их дея-тельностью через постоянные представительства, являются плательщиками налога с дохода, получаемого с источника в Российской Федерации.

Под постоянным представительством иностранного юридического лица в Рос-сийской Федерации для целей налогообложения, как было определено выше, пони-маются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности по извлечению дохода на территории Рос-сии или за границей, а также любые организации и физические лица, уполномочен-ные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Российской Федерации.

Эта деятельность может быть связана с разработкой природных ресурсов, про-ведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монта-жу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, эксплуатацией игровых автома-тов, продажей продукции с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих иностранному юридическому лицу или арендуемых им складов, ока-занием услуг и осуществлением иных видов деятельности по извлечению дохода.

Иностранное юридическое лицо может также рассматриваться как имеющее постоянное представительство в случае, если оно осуществляет предприниматель-скую деятельность в РФ через российскую организацию или физическое лицо, кото-рые на основании договорных отношений с иностранным юридическим лицом пред-ставляют его интересы в Российской Федерации, действуют от его имени и имеют полномочия, в частности, на заключение контрактов от имени данного иностранного юридического лица или имеющие полномочия обговаривать существенные условия контрактов.

Существенными могут быть признаны условия контрактов, определяющие це-ну поставляемых товаров (работ, услуг), валюту цены и валюту платежа, сроки пос-тавки и т.п.

Если российская организация или физическое лицо осуществляют эту деятель-ность в рамках своей основной (обычной) деятельности, то такая организация или фи-зическое лицо не рассматриваются как постоянное представительство иностранного юридического лица, а являются, в терминах международных соглашений об избежа-нии двойного налогообложения доходов и имущества, агентами с независимым ста-тусом. При этом оно является как юридически, так и экономически независимым от этого лица. К таким независимым агентам относятся внешнеторговые организации, осуществляющие закупки товаров у иностранных фирм поставщиков от своего имени или от имени российских предприятий-заказчиков товаров, брокеры, дилеры, другие специализированные посредники.

Термин ''постоянное представительство'' применяется только для определения налогового статуса иностранного юридического лица или его агента и не имеет орга-низационно - правового значения. Постоянным представительством может быть фи-лиал иностранного юридического лица, представительство, любое иное место осу-ществления деятельности в зависимости от того, попадает ли такая деятельность по законам РФ и международным соглашениям об избежании двойного налогообложе-ния под определение постоянного представительства.

Установление наличия или отсутствия постоянного представительства относит-ся к одним из наиболее важных и в то же время наиболее сложных вопросов между-народного налогообложения как с теоретической точки зрения, так и с точки зрения реализации процедуры установления постоянного представительства налоговыми ор-ганами. В этой области остается еще ряд вопросов, требующих в первую очередь тео-ретической доработки (уточнения критерия постоянства осуществления деятельности, определения деятельности, носящий подготовительный характер, степени зависимос-ти лица от представляемого им предприятия и т.п.).

Каждая строительная площадка с момента начала работ рассматривается как об-разующая отдельное постоянное представительство. Расчет налоговых обязательств осуществляется по каждой отдельной строительной площадке.

Для определения продолжительности существования строительного объекта в налоговыъх целях следует исходить из того, что строительная площадка существует с момента подписания акта о передаче площадки подрядчику. Моментом окончания су-ществования стройплощадки является дата подписания акта о сдаче объекта в экс-плуатацию. Строительный участок не прекращает существования, если работы на нем временно приостановлены.

Если иностранное юридическое лицо, действуя через постоянное представи-тельство и являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подряд-ных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субпод-рядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генераль-ным подрядчиком. При этом если субподрядчики – иностранные юридические лица, их деятельность со дня начала работы на данной строительной площадке также рас-сматривается как постоянное представительство самого субподрядчика.

3.3. Постановка иностранных юридических лиц на учет в налоговых органах

Иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность в Российской Федерации, обязаны встать на учет в налоговом органе независимо от того, будет ли в дальнейшем их деятельность признана налоговым органом подлежащей налогообло-жению или нет в соответствии с законодательством Российской Федерации и между-народными соглашениями.

Иностранные юридические лица подлежат постановке на учет в налоговом ор-гане по месту осуществления деятельности в России. Если иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность в нескольких местах на территории Российской Фе-дерации, то оно обязано встать на учет в каждой соответствующей государственной налоговой инспекции.

При постановке на налоговый учет в Российской Федерации иностранные юри-дические лица обязаны руководствоваться Положением ''Об особенностях учета в на-логовых органах организаций, образованных в соответствии с законодательством иностранных государств, и международных организаций'', утвержденным ГНС РФ от 20.09.96 г. № ВА-4-06/57н и вступившем в действие с 15 ноября 1996 г. Данное поло-жение разработано в соответствии с Инструкцией ГНС РФ ''О порядке учета налого-плательщиков'', утвержденной приказом ГНС РФ от 13.06.96 г. № ВА-3-12\45 и в свя-зи с этим во всех случаях, особо не оговоренных в этом Положении, применяются нормы вышеуказанной Инструкции.

Необходимо отметить, что выпущенное ГНС РФ Положение является норма-тивным документом, который впервые на федеральном уровне подробно регламенти-рует вопросы, связанные с налоговым учетом иностранных юридических лиц. Нало-говый учет их осуществляется на основании дифференцированного подхода в зависи-мости от степени вовлеченности в предпринимательскую деятельность на территории России.

Иностранное юридическое лицо может вести в Российской Федерации через свое отделение деятельность, иметь активные доходы, т.е. непосредственно выпол-нять работы, оказывать услуги. Кроме того, иностранное юридическое лицо может получать на территории Российской Федерации пассивные доходы, не связанные с деятельностью, через отделение. К пассивным доходам, в частности, относятся про-центы, дивиденды, доходы от отчуждения имущества, лицензионные платежи и др.

В зависимости от активного или пассивного участия в деятельности на терри-тории Российской Федерации объем требований к иностранному юридическому лицу при его регистрации в налоговых органах колеблется от максимальных (при осущест-влении деятельности на территории РФ через отделение) до самых минимальных (когда налоговый учет может быть осуществлен на основе всего лишь уведомления).

Перечень документов, необходимых для представления в налоговые органы для постановки на учет иностранного юридического лица, приводится в табл.1. Ука-занные документы подаются в налоговые органы иностранным юридическим лицом или его уполномоченным представителем.

При осуществлении учет идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) иностранному юридическому лицу присваивается в следующих случаях:

• при наличии у него одного или нескольких отделений, осуществляющих деятельность в России в течение одного месяца;

• при наличии у него имущества в России, не связанного с его деятельностью через отделение;

• в целях проведения расчетов по налогу на добавленную стоимость.

Таблица 1

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Деятельность ино-странного юр. лица | Документы для постановки на налоговый учет | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | ИНН |
| Иностранное юр. лицо осуществляет или на-меривается осущест-влять деятельность в РФ через отделение в течение более чем од-ного месяца | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| Отделение иностран-ного юр. лица стоит на учете в налоговом ор-гане и имеет на его территории другое место деятельности | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - | - | - | - |

Продолжение табл.1

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Деятельность ино-странного юр. лица | Документы для постановки на налоговый учет | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | ИНН |
| Отделение иностран-ного юр. лица стоит на учете в налоговом ор-гане и открывает на его территории новое отделение, обособлен-ное и функционально не связанное с ранее открытым | + | + | - | + | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Отделение иностран-ного юр. лица стоит на учете в налоговом ор-гане и открывает отде-ление на территории другого налогового органа | + | + | - | + | + | - | + | - | - | - | - | - | - | + |
| Иностранное юр. лицо осуществляет или на-меривается осущест-влять деятельность в РФ менее одного меся-ца в году | - | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - | - |
| Интересы иностранно-го юр. лица на терри-тории РФ представля-ет какая-либо органи-зация или физ. лицо | - | - | + | - | - | - | - | - | + | + | + | - | - | + |
| Иностранное юр. лицо получает пассивные доходы из источников на территории РФ | - | - | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - |
| Иностранное юр. лицо имеет имущество на территории РФ | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | + | - | + |
| Для расчетов с ино-странными юр. лицами по НДС | + | + | + | - | + | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| Иностранное юр. лицо открывает счет в упол-номоченном банке на территории РФ (кроме банков и иных кредит-но-финансовых учреж-дений) | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | + | - |

Примечания:

1. Форма 2001 FE (1996) '' Заявление о постановке на учет и присвоение иден-тификационного номера налогоплательщика''.

2. Форма 2101 FE (1996) ''Карта постановки на учет''.

3. Легализованные выписка из торгового реестра или сертификат об инкорпо-рации или другой документ аналогичного характера, содержащий информацию об органе, зарегистрировавшем иностранную организацию, о регистрационном номере, дате и месте регистрации, с нотариально заверенным переводом на русский язык. Вместо подлинников указанных документов могут быть представлены нотариально заверенные копии. Для организаций, создание которых не требует специальной регис-трации (внесение в торговый реестр и т.п.), - легализованные копии учредительных документов с нотариально заверенным переводом на русский язык.

4. Решение уполномоченного органа иностранного юридического лица о созда-нии отделения в РФ или копия контракта, на основании которого осуществляется дея-тельность в РФ, с нотариально заверенным переводом на русский язык.

5. Доверенность, выданная иностранным юридическим лицом на главу (управ-ляющего) отделения или его заместителя, с нотариально заверенным переводом на русский язык.

6. Уведомление произвольной формы, в котором должны содержаться сведения о ранее присвоенном ИНН, о виде деятельности, дате ее начала, адрес места осущест-вления деятельности, главе (управляющем) или его заместителе.

7. Копия первого экземпляра Карты по форме 2101 FE (1996), выданной нало-говой инспекцией, где иностранное юридическое лицо состоит на налоговом учете.

8. Форма 1011 FE (1996) ''Уведомление об источниках доходов в РФ''.

9. Форма 2201 FE (1996) ''Уведомление о постоянном представительстве''.

10. Копия соглашения (договора, контракта), определяющего взаимоотношения между российским и иностранным юридическим лицом (при наличии) или между фи-зическим лицом и иностранным юридическим лицом (при наличии).

11. Легализованные копии учредительных документов иностранного юриди-ческого лица с нотариально заверенным переводом на русский язык (в случае, если российская организация или физическое лицо являются одним из его учредителей или владельцем доли акционерного капитала).

12. Форма 3803 FE (1996) ''Уведомление иностранного юридического лица об имуществе в РФ''.

13. Форма 2202 FE (1996) ''Уведомление''.

Инструкцией Госналогслужбы РФ от 16 июня 1995 г. №34 ''О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц'' предусмотрена необходимость представления в налоговые органы иностранными юридическими лицами, имеющими источник доходов на территории Российской Федерации, уведомления об источниках доходов. Оно должно направляться в месячный срок с момента возникновения права на получение доходов или начала деятельности, не осуществляемой через отделения иностранного юридического лица.

Введение положения о представлении в налоговые органы сведений об источ-никах доходов связано не столько с усилением контроля за получением иностранны-ми юридическими лицами доходов из источников в Российской Федерации и их нало-гообложением, а в большей степени с необходимостью более четкого соблюдения по-ложений соглашений об избежании двойного налогообложения, включая создание в необходимых случаях действенного механизма предварительного освобождения от удержания налогов у источника выплаты.

3.4. Порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль

Налог на прибыль иностранного юридического лица исчисляется налоговым органом по месту осуществления деятельности в Российской Федерации.

Расчеты налоговых обязательств отделений иностранных юридических лиц, осуществляющих строительные работы в России, производятся по каждой отдельной строительной площадке. Консолидация отчетности и налоговых обязательств одного и того же иностранного юридического лица по нескольким объектам строительных работ, если деятельность на них будет приводить к возникновению постоянных пред-ставительств, не допускается.

Налог на прибыль постоянного представительства иностранного юридического лица, осуществляющего строительно-монтажные работы, уплачивается им ежегодно. При этом если прибыль по долгосрочным договорам на выполнение подрядных работ признается постоянным представительством по мере выполнения отдельных этапов работы, то уплаченная по итогам соответствующего отчетного года сумма на-лога является окончательной.

Если прибыль признается постоянным представительством по мере завершения и сдачи всей работы, то сумма уплаченных ежегодных платежей может корректиро-ваться. В случае если по итогам выполнения всей работы, фактически уплаченные суммы налога на прибыль превысят окончательные налоговые обязательства постоян-ного представительства, то суммы переплаченного налога могут возмещаться налого-выми органами в течение месяца после сдачи налоговой декларации или засчитывать-ся в счет предстоящих платежей в бюджет.

Налогообложению подлежит прибыль постоянного представительства, опреде-ляемая как разница между выручкой от реализацией продукции (работ, услуг) без НДС, специального налога и акцизов, других доходов, и затратами, непосредственно связанными с осуществлением деятельности иностранного юридического лица в Рос-сии, включая управленческие и общеадминистративные расходы, понесенные как на территории России, так и за границей.

В состав расходов постоянного представительства, понесенных за границей, могут включаться только те расходы, понесенные за рубежом, которые связаны с осу-ществлением деятельности постоянного представительства в России, такие, как рас-ходы на заработную плату иностранных сотрудников, работающих в постоянном представительстве, командировочные расходы, расходы на подготовку российских сотрудников отделения, другие расходы, понесенные в России и оплаченные голов-ным офисом иностранного юридического лица.

Для расчета прибыли иностранного юридического лица в связи с деятельнос-тью в России основным методом является прямой метод, т.е. определение прибыли как разницы между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и затратами по ее производству.

В случае, если не представляется возможным прямо определить прибыль, полу-ченным иностранным юридическим лицом в связи с деятельностью в России, предус-мотрен ряд последовательно применяемых условных методов, позволяющих расчет-ным путем определить налоговые обязательства на основании валового дохода из всех источников или на основании расходов, связанных с такой деятельностью.

При условном методе расчета прибыли иностранных юридических лиц расчет производится исходя из нормы рентабельности 25%.

При этом прибыль, подлежащая налогообложению, рассчитывается следую-щим образом:

• при определении налогооблагаемой прибыли на основе полученных доходов применяется коэффициент 0,2;

• при определении налогооблагаемой прибыли на основе понесенных расходов, связанных с деятельностью в Российской Федерации, применяется коэффициент 0,25.

При включении в состав доходов постоянных представительств доходов, полу-ченных от источников в России и подвергшихся предварительному обложению нало-гом при их выплате, иностранным юридическим лицам предоставляется зачет на сум-му ранее уплаченных налогов.

Иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность на территории России через постоянные представительства и другие обособленные подразделения, производят все расчеты по платежам в бюджеты различных уровней в рублях или в иностранной валюте только через счета, открываемые в уполномоченных банках на территории Российской Федерации.

Иностранное юридическое лицо, осуществляющее деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, не позднее 15 апреля года, следую-щего за отчетным, представляет в налоговый орган по месту регистрации постоян-ного представительства отчет о деятельности в Российской Федерации (в произволь-ной форме), а также декларацию о доходах. При прекращении деятельности до окон-чания календарного года указанные документы должны быть представлены в течение месяца со дня ее прекращения.

Если иностранное юридическое лицо имеет в Российской Федерации несколько зарегистрированных в целях налогообложения постоянных представительств, декла-рация о доходах подается в каждый из соответствующих налоговых органов, на тер-ритории которого зарегистрировано постоянное представительство иностранного юридического лица.

Налоговый орган исчисляет сумму налога на прибыль иностранного юридичес-кого лица и выписывает платежное извещение в месячный срок с даты представления декларации о доходах.

Налог на прибыль исчисляется налоговым органом в рублях и уплачивается иностранным юридическим лицом в безналичном порядке в рублях или по желанию плательщика в иностранной валюте, покупаемой банками Российской Федерации и пересчитанной в рубли по курсу, котируемому Центральным банком Российской Фе-дерации, действующему на день уплаты налога, в сроки, указанные в платежном изве-щении. На сумму исчисленного налога плательщику выдается платежное извещение, корешок которого служит основанием для ведения книги лицевых счетов.

Срок уплаты налога в платежном извещении устанавливается в один месяц с даты его выписки.

Излишне внесенные суммы налога засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются плательщику налоговым органом в десятидневный срок со дня получения его письменного заявления.

3.5. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц, не связанных с

деятельностью в РФ через постоянное представительство

Иностранные юридические лица, получающие доходы из источников, находя-щихся на территории Российской Федерации, подлежат обложению налогом на дохо-ды у источника выплаты. К доходам из источников в Российской Федерации, в част-ности, относятся следующие доходы:

• дивиденды, выплачиваемые российскими резидентами, а также доходы от распределенной в пользу иностранного участника прибыли созданного в Российской Федерации предприятия с иностранными инвестициями;

• доходы, получаемые от долевого участия иностранных партнеров в деятель-ности товариществ;

• дополнительные вознаграждения акционеров в денежной или иной форме;

• прибыль, распределяемая чековыми инвестиционными фондами (специализи-рованными инвестиционными фондами приватизации);

• процентный доход от:

долговых обязательств любого вида, включая суммы, начисляемые российскими банками по корреспондентским счетам иностранных банков, выплачи-ваемые иностранным юридическим лицам по привлеченным кредитам, депозитам, в том числе краткосрочным, от облигаций с правом на участие в прибылях компании и конвертируемых облигаций, по векселям и другим ценным бумагам;

премий, выплачиваемых при погашении ценных бумаг, ранее реализованных с дисконтом;

штрафов и пени за нарушение договорных и долговых обязательств:

• доходы от использования авторских прав:

вознаграждение за использование авторских прав, включая право на издание произведений литературы, искусства и науки, право на использование кинематогра-фических произведений, в том числе художественных фильмов и видеокассет как для просмотра в кинотеатрах, так и на телевидении, а также для записей для радиовеща-ния;

• доходы от использования изобретения, полезной модели, промышленного об-разца, торговой марки, товарного знака, знака обслуживания других аналогичных ак-тивов, а также деловой репутации (престижа), контактов, клиентов и кадров компа-нии;

• доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося на территории Россий-ской Федерации, в том числе лизинговых операций, рассчитываются исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом суммы возмещения стоимости лизингового имущества (при финансовом лизинге), платы лизингодателю в качестве компенсации за использованные им кредитные ресурсы на приобретение имущества и суммы нало-га на лизинговое имущество;

• доходы от отчуждения имущества:

а) акций и других ценных бумаг;

б) долговых требований;

в) имущества отделения, которое иностранное юридическое лицо имеет на территории Российской Федерации;

г) морских, речных и воздушных судов, железнодорожного транспорта и авто-транспортных средств, используемых на международных перевозках, и движимого имущества, относящегося к таким перевозкам;

д) имущества, находящегося на территории Российской Федерации.

Такие доходы рассчитываются на основе превышения суммы реализации имущества над стоимостью его приобретения.

Премии по прямому страхованию и сострахованию, премии по перестрахова-нию, а также проценты на премии, формируемые российскими страховщиками по до-говорам, переданным в перестрахование иностранных перестраховщиков, и тантье-мы, уплачиваемые иностранному партнеру. При этом доходы от премий по прямому страхованию и сострахованию рассчитываются исходя из полной суммы премии, ум-ноженной на коэффициент 0,25. Доходы от премий по перестрахованию – с примене-нием коэффициента 0,125.

Другие доходы, получение которых не связано с деятельностью через постоян-ное представительство, в частности за работы и любого рода услуги, выполненные и предоставленные на территории Российской Федерации, в том числе за:

а) выдачу компанией лицензии на производство или продажу товаров или ус-луг под фирменным наименованием данной компании;

б) право на использование программ для ЭВМ и баз данных;

в) использование технической, организационной или коммерческой информа-ции (''ноу-хау''), в том числе секретной формулы или процесса;

г) управленческие услуги;

д) оказание содействия, необходимого для установки и эксплуатации оборудо-вания, линий механизмов и приспособлений;

е) оказание содействия, необходимого для эффективного использования иму-щества или пользования предоставленными правами;

ж) консультации, содействие и услуги, связанные с осуществлением управле-ния любым научным, промышленным или коммерческим проектом, планом, процес-сом или предприятием с иностранными инвестициями;

з) услуги и консультации, оказываемые иностранной компанией своим дочер-ним компаниям, в связи с осуществлением последними предпринимательской дея-тельности в Российской Федерации, а также за услуги и консультации, предоставляе-мые в пользу представительства головным офисом иностранного юридического лица;

и) услуги по эмиссии (включая доходы от проведения самостоятельной эмис-сии и доходы о услуг по ее обслуживанию) и размещению акций любого лица-рези-дента Российской Федерации;

к) перевозку всеми видами транспорта – фрахт;

л) реализацию на территории Российской Федерации ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества с российскими предприя-тиями. При этом доходом, источник которого находится на территории РФ, считается доход, выплачиваемый иностранному юридическому лицу в виде разницы или части разницы между назначенной им ценой реализации и более выгодной ценой, по кото-рой предприятие – посредник осуществило продажу поставленных для реализации то-варов.

При отсутствии документов, свидетельствующих о ввозе иностранным юриди-ческим лицом товаров из-за границы для их реализации на территории Российской Федерации, доходом, источник которого находится на территории РФ, считается ва-ловая выручка, выплаченная иностранному юридическому лицу за реализованный то-вар.

Доходы иностранного юридического лица, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени данного иностранного юридичес-кого лица, и связанные с экспортом в Российской Федерации товаров, налогообложе-нию у источника не подлежат.

Суммы доходов от фрахта, выплачиваемые иностранным юридическим лицом в связи с осуществлением морских, воздушных, железнодорожных, автомобильных и иных международных перевозок, облагаются налогом по ставке 6%, дивиденды и проценты – по ставке 15, остальные доходы – по ставке 20%.

Налог с доходов иностранных юридических лиц из источников в Российской Федерации удерживается лицом, выплачивающим доход иностранному юридическо-му лицу, в валюте, в которой производится выплата, с полной суммы дохода при каж-дом перечислении платежа и зачисляется в бюджет в порядке, установленном законо-дательством РФ.

При этом не имеет значения, в каком виде будет произведена выплата дивиден-дов: в денежном, натуральном, каком-либо другом, в виде наличного или безналично-го платежа иностранному участнику, путем зачета требований или в какой-либо дру-гой форме. Под выплатой подразумевается также реинвестирование распределенного в пользу иностранного участника дохода на увеличение его доли в уставном капитале предприятия – резидента. Для целей налогообложения не имеет значения направление выплаты: распоряжение иностранного участника своими доходами в пользу третьих лиц, своих представительств в других странах и т.д.

В случае если доходы от долевого участия, в том числе дивиденды, выплачива-ются иностранным участникам предприятий с иностранными инвестициями и партне-рам товариществ акциями, облигациями, товарами либо любым иным способом, за-числению в бюджет подлежит сумма налога в иностранной валюте или в рублях по курсу ЦБ РФ на дату совершения этой операции, рассчитанная исходя из величины распределенной в пользу этого иностранного участника части чистой прибыли (руб-левой) предприятия-резидента.

Лица, выплачивающие доход иностранным юридическим лицам ежекварталь-но, в сроки, установленные для представления квартальной бухгалтерской отчетнос-ти российскими предприятиями, представляют информацию о суммах выплаченных доходов и удержанных налогов в тот налоговый орган, в котором это российское лицо состоит на налоговом учете.

Для возврата налога в установленных случаях иностранное юридическое лицо, имеющее фактическое право на получение дохода, представляет в органы Государст-венной налоговой службы Российской Федерации заявление по установленной форме с официальным подтверждением факта постоянного местопребывания данного лица в стране, с которой имеются действующие межправительственные (межгосударствен-ные) соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные бывшим СССР и Российской Федерацией.

При подаче заявления о возврате сумм удержанных налогов соответствующий налоговый орган в установленные сроки рассматривает заявление и осуществляет возврат излишне взысканных и уплаченных налогов. В заявление могут включаться как разовые доходы, так и доходы, полученные в течение какого-либо периода.

Заявления, поданные по истечении года со дня получения дохода, к рассмотре-нию не принимаются.

Если получаемые иностранным юридическим лицом доходы от источников в РФ имеют регулярный и однотипный характер и эти доходы в соответствии с между-народным соглашением об избежании двойного налогообложения не подлежат обло-жению налогом в Российской Федерации, то иностранное юридическое лицо, имею-щее фактическое право на получение таких доходов, может подать заявление в мест-ный налоговый орган о неудержании налога у источника.

Налоговый орган в двухнедельный срок рассматривает заявление и в случае соответствия указанных в нем сведений положениям конкретного соглашения об избежании двойного налогообложения дает разрешение на неудержание налога у источника выплаты.

Основные положения по налогу на доходы иностранных юридических лиц можно представить в виде таблицы:

Таблица 2

|  |  |
| --- | --- |
| Основание | Закон РФ от 27.12.91 №2116-1 (в редакции от 04.05.99). Инструкция ГНС РФ № 34 от 16.06.95 (в редакции от 31.12.97). |
| Плательщики | - Иностранные юридические лица, осуществляющие предпринима-тельскую деятельность на территории РФ через постоянные предста-вительства и без представительства.  - Российские юридические лица, выплачивающие доходы иностран-ным юридическим лицам. |
| Особенности | Иностранные организации уплачивают налог на прибыль по месту их постановки на учет в налоговом органе. |
| Налоговая база | Доходы иностранных юридических лиц. |
| Ставки нало-гов на доходы | 6% от доходов по фрахту.  15% от дивидендов и процентов.  20% по остальным доходам. |
| Источники уплаты | Доходы предприятия. |
| Льготы | Налог не взимается:  с дивидендов и доходов от долевого участия иностранных юридичес-ких лиц, а также с перечисленной прибыли филиалов иностранных юридических лиц, созданных на территории РФ при исполнении сог-лашения о разделе продукции. |
| Распределе-ние федераль-ный/ местный бюджеты | 100% в Федеральный бюджет. |
| Сроки уплаты | Одновременно с каждой выплатой полученного дохода. |

4. Анализ платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия

4.1. Расчет показателей платежеспособности

Традиционные методы оценки платежеспособности и финансовой устойчивос-ти базируются на довольно большом количестве показателей (коэффициентов), про-изводных от структуры активов и пассивов баланса предприятия.

Платежеспособность выражается коэффициентами, измеряющими соотноше-ния оборотных активов или отдельных их элементов с краткосрочной задолженнос-тью, т.е. показывающими, в какой мере активы предприятия способны покрыть его долги.

Финансовая устойчивость выражается целым рядом коэффициентов, разносто-ронне оценивающих структуру баланса: соотношение заемных и собственных средств, доля собственных оборотных средств в капитале, доля имущества, состав-ляющего производственный потенциал предприятия, в общей стоимости активов и т.д. Цель такого набора показателей – оценка степени независимости предприятия случайностей, связанных не только с условиями рынка, но и с обычными срывами договоров, неплатежами и др.

В условиях массовой неплатежеспособности предприятий и практического применения ко многим их них процедуры банкротства объективная и точная оценка их финансового состояния приобретает первостепенное значение. Главными крите-риями оценки финансового состояния являются показатели платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия.

Традиционная схема оценки – расчет по балансовым данным коэффициентов финансовой устойчивости и платежеспособности и сопоставление их уровней с так называемыми нормативными уровнями, установленными либо экспертно, либо офи-циально.

Платежеспособность предприятия принято измерять тремя коэффициентами:

- коэффициентом ликвидности;

- промежуточным коэффициентом покрытия;

- общим коэффициентом покрытия (или коэффициентом текущей ликвиднос-ти).

Все три показателя измеряют отношение оборотных активов предприятия к его краткосрочно задолженности. В первом коэффициенте в расчет принимаются самые ликвидные оборотные активы – денежные средства и краткосрочные финансовые вло-жения, во втором к ним добавляется дебиторская задолженность, а в третьем и запа-сы, т.е. расчет коэффициента текущей ликвидности – это практически расчет всей суммы оборотных активов на 1 руб. краткосрочной задолженности. Этот показатель и принят в качестве официального критерия неплатежеспособности предприятия. Его преимущество перед двумя другими показателями платежеспособности в том, что он является обобщающим, учитывающим всю величину оборотных активов. Однако при этом необходимо иметь в виду, что составляющие суммы оборотных активов доста-точно разнородны по степени ликвидности. Если денежные средства и краткосрочные финансовые вложения - абсолютно ликвидные оборотные средства, то в составе деби-торской задолженности может быть безнадежная часть, а в составе запасов – трудно-реализуемые или вообще неликвидные материальные ценности. Оценка уровня коэф-фициента текущей ликвидности без учета этих обстоятельств может привести к не-точным выводам.

Финансовая устойчивость предприятий принято оценивать достаточно боль-шим количеством коэффициентов. К ним относятся:

- коэф. обеспеченности запасов собственными оборотными средствами, рассчи-тываемый как частное от деления собственных оборотных средств на материальные оборотные активы;

- коэф. реальной стоимости имущества – доля производственного потенциала в общей величине активов. В состав производственного потенциала входят основные средства, производственные запасы, НЗП, МБП;

- коэф. маневренности собственных средств, т.е. отношение собственных обо-ротных средств к сумме капитала и резервов;

- коэф. автономии предприятия – частное от деления капитала и резервов на общую величину пассивов;

- коэф. долгосрочного привлечения заемных средств – отношение долгосроч-ных кредитов и займов ко всей сумме задолженности предприятия;

- индекс постоянного актива, определяемый делением величины внеоборотных активов на стоимость капитала и резервов.

Названные коэффициенты не исчерпывают всех возможных комбинаций в из-мерении структурных соотношений бухгалтерского баланса.

Некоторые коэффициенты либо дублируют друг друга, либо противоречат друг другу, либо в настоящее время не имеют практического значения.

Многие из коэффициентов, коэффициент маневренности собственных средств и индекс постоянного актива, находятся в функциональной зависимости и при сложе-нии, как правило, дают 1. Рост одного из них приводит к снижению другого. Кроме того, оценивать финансовую устойчивость по каждому из двух рассматриваемых коэффициентов нецелесообразно, т.к. их уровень зависит от структуры имущества и специфики деятельности предприятий, а рост (снижение) необязательно означает по-вышение (понижение) финансовой устойчивости.

Коэффициент автономии предприятия оценивает финансовую устойчивость с той же стороны, что и коэффициент соотношения заемных и собственных средств, т.е. повторяет последний.

Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств практически не ра-ботает, т.к. долгосрочные кредиты и займы у предприятий, как правило, отсутствуют; тем более предприятия едва ли могут сейчас выбирать между долгосрочными и крат-косрочными кредитами и привлекать кредиты в наиболее целесообразных для себя формах.

Таблица 3

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало года | На конец года | Отклонение (+/-) | | |
| абсолют., руб. | относит., % | |
| 1.Краткосроч. задолженность, руб. | 88,08 | 77,07 | -11,01 | -12,5 | |
| 2. Оборотные активы, руб. в т.ч. | 169,00 | 164,44 | -4,56 | -2,7 | |
| 2.1. Запасы | 131,37 | 85,00 | -46,37 | -35,3 | |
| 2.2. Дебиторская задолженность с ожидаемыми платежами в теч. 12 месяцев | - | 22,42 | +22,42 | - | |
| Продолжение табл.3 | | | | | |
| Показатели | На начало года | На конец года | Отклонение(+/-) | | |
| абсолют., руб | | Относит., % |
| 2.3. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения | 37,63 | 43,7 | +6,07 | +16,1 | |
| 2.4. Прочие оборотные активы | - | 13,32 | +13,32 | - | |
| 3. Собственные оборотные средства | 80,92 | 87,37 | +6,45 | +8,0 | |
| 4. Коэф. абсолютной ликвидности | 0,43 | 0,57 | +0,14 | +32,5 | |
| 5. Промежуточный коэффициент ликвидности | 0,43 | 0,86 | +0,43 | +100,0 | |
| 6. Коэф. текущей ликвидности | 1,92 | 2,13 | +0,21 | +10,9 | |
| 7. Коэффициент обеспеченности собственными средствами | 0,48 | 0,53 | +0,05 | +10,4 | |

По данным таблицы, предприятие имеет более высокий уровень платежеспо-собности на конец года, чем на начало. Об этом свидетельствует абсолютный рост значений коэффициентов платежеспособности. Коэффициент абсолютной ликвиднос-ти увеличился к концу отчетного периода на 0,14, что составляет 32,5%. Это произо-шло благодаря росту денежных средств и краткосрочных финансовых вложений в ак-тиве предприятия на 6,07 руб. или 16,1% и снижению краткосрочной задолженности на 11,01 руб. или 12,5%. Надо заметить, что данное снижение кредиторской задол-женности благотворно повлияло на все коэффициенты платежеспособности.

Промежуточный коэффициент платежеспособности увеличился на 0,43 или на 100%. Такое большое увеличение произошло из-за значительного увеличения деби-торской задолженности с ожидаемыми платежами в течение 12 месяцев и, как было отмечено ранее, роста денежных средств и краткосрочных финансовых вложений.

Коэффициент текущей ликвидности увеличился с начала отчетного периода на 0,21 или 10,9%. Этот показатель увеличился в меньшей степени, чем два других коэф-фициента. Случилось это потому, что одновременно со снижением краткосрочной за-долженности снизилась и общая сумма оборотных активов. Увеличение в их составе дебиторской задолженности с ожидаемыми платежами в течение 12 мес., денежных средств и краткосрочных финансовых вложений и прочих оборотных активов, к сожа-лению, не смогло нейтрализовать отрицательного влияния снижения уровня запасов на 46,37 руб. или на 35,3%. В общей сложности оборотные активы снизились на 4,56 руб. или на 2,7%, что привело к соответствующим последствиям.

Надо отметить, что нормальным ограничением коэффициента абсолютной лик-видности является следующий диапазон Кал ∈ [0,2; 0,5], т.е. имеющиеся значения данного показателя находятся на приемлемом уровне как на начало отчетного перио-да, так и на конец отчетного периода.

Оценка нижней нормальной границы промежуточного коэффициента ликвид-ности выглядит так: Ккл ≥ 1. Из этого следует, что рассчитанные значения коэффи-циента значительно ниже необходимого уровня, т.е. предприятию необходимо продолжать политику по увеличению как абсолютно ликвидных активов предприятия (денежные средства и краткосрочные финансовые вложения), так и дебиторской за-долженности с ожидаемыми платежами в течение 12 месяцев.

Официально установленным ограничением коэффициента текущей ликвиднос-ти является следующее: Ктл ≥ 2. На начало отчетного периода предприятие не обла-дает необходимым уровнем данного показателя, но к концу отчетного периода пред-приятию удается достигнуть требуемого уровня коэффициента.

В настоящее время в качестве официальных критериев платежеспособности предприятия принято два коэффициента: коэффициент текущей ликвидности и коэф-фициент обеспеченности собственными средствами. Именно по их уровням принима-ется решение, есть ли основание считать предприятие неплатежеспособным. Если хо-тя бы один из двух коэффициентов ниже минимального уровня, предприятие может быть признано неплатежеспособным.

Официально установленный уровень коэффициента обеспеченности собствен-ными средствами составляет Ко ≥ 0,1. Однако, как было показано в теоретической части, данный коэффициент находится в прямой зависимости от коэффициента теку-щей ликвидности. Если учесть это, то минимально необходимый уровень коэффици-ента обеспеченности собственными средствами равен 0,5. Исходя из этого, можно сделать вывод о том, что в начале отчетного периода предприятие далеко от того, что-бы признать его платежеспособным, т.к. уровни обоих коэффициентов ниже мини-мально необходимых.

На конец отчетного периода предприятие добилось значительных успехов, т.к. значения обоих коэффициентов находятся на требуемом уровне. Следовательно, предприятие в конце отчетного года может быть признано платежеспособным, что было достигнуто одновременным снижением краткосрочной задолженности и ростом собственных оборотных средств.

4.2. Расчет абсолютных показателей финансовой устойчивости

В ходе производственной деятельности на предприятии идет постоянное фор-мирование (пополнение) запасов товарно-материальных ценностей. Для этого ис-пользуются как собственные оборотные средства, так и заемные (долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы). Анализируя соответствие или несоответствие (из-лишек или недостаток) средств для формирования запасов и затрат, определяют абсо-лютные показатели финансовой устойчивости.

Для полного отражения разных видов источников (собственных средств, долго-срочных и краткосрочных кредитов и займов) в формировании запасов и затрат ис-пользуются следующие показатели:

1. Наличие собственных оборотных средств.

Определяется как разница величины собственных средств и величины основ-ных средств и вложений (внеоборотных средств):

Ес = Ис - F,

где Ес - наличие собственных оборотных средств;

Ис – источники собственных средств (итог разд. IV ''Капитал и резервы'');

F – основные средства и вложения (итог разд. I ''Внеоборотные активы'').

2. Наличие собственных оборотных средств и долгосрочных заемных источни-ков для формирования запасов и затрат.

Определяется как сумма собственных оборотных средств и долгосрочных кре-дитов и займов:

Ет = Ес + Кт = (Ис + Кт) – F,

где Ет – наличие собственных оборотных средств и долгосрочных заемных источни-ков для формирования запасов и затрат;

Кт – долгосрочные кредиты и заемные средства (итог разд. V баланса ''Долго-срочные пассивы'').

3. Общая величина основных источников средств для формирования запасов и затрат.

Рассчитывается как сумма собственных оборотных средств, долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов:

Е = Ет + Кt = (Ис + Кт + Кt) – F,

где Е – общая величина основных источников средств для формирования запасов и затрат;

Kt – краткосрочные кредиты и займы (итог разд. VI баланса ''Долгосрочные пассивы'').

На основе этих трех показателей, характеризующих наличие источников, кото-рые формируют запасы и затраты для производственной деятельности, рассчитыва-ются величины, дающие оценку размера (достаточности) источников для покрытия запасов и затрат:

1. Излишек (+) или недостаток (-) собственных оборотных средств:

± Ес =Ес – Z ,

где Z – запасы и затраты (стр. 210 + стр. 220 разд. II баланса ''Оборотные активы'').

2. Излишек (+) или недостаток (-) собственных оборотных и долгосрочных за-емных источников формирования запасов и затрат:

± Et – Z = (Ec + Kт) – Z

3. Излишек (+) или недостаток (-) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат:

± Е = Е – Z = (Ес + Кт +Кt) – Z

Показатели обеспеченности запасов и затрат источниками их формирования (± Ес; ± Ет; ± Е) являются базой для классификации финансового состояния пред-приятий по степени устойчивости.

При определении типа финансовой устойчивости следует использовать трех-мерный (трехкомпонентный) показатель:

S = {S1(x1); S2(x2); S3(x3)},

где x1= ± Ec; x2 = ± Eт; x3 = ± E.

Функция S(x) определяется следующим образом:

S(x)= 1, если х ≥ 0;

0, если х < 0.

Выделяются четыре основных типа финансовой устойчивости предприятия:

1.Абсолютная устойчивость финансового состояния.

Определяется условиями:

±Ec ≥ 0;

±Eт ≥ 0;

±E ≥ 0.

Трехмерный показатель S = (1; 1; 1).

Абсолютная устойчивость финансового состояния показывает, что запасы и за-траты полностью покрываются собственными оборотными средствами. Предприятие практически не зависит от кредиторов. Такая ситуация относится к крайнему типу финансовой устойчивости и на практике встречается довольно редко. Однако ее нель-зя рассматривать как идеальную, так как предприятие не использует внешние источ-ники финансирования в своей хозяйственной деятельности.

2. Нормальная устойчивость финансового состояния.

Определяется условиями:

±Ес < 0;

± Ет ≥ 0;

± Е ≥ 0.

Трехмерный показатель S = (0; 1; 1).

Предприятие оптимально использует собственные и кредитные ресурсы. Теку-щие активы превышают кредиторскую задолженность.

3. Неустойчивое финансовое состояние.

Определяется условиями:

± Ес < 0;

± Ет < 0;

± Е ≥ 0.

Трехмерный показатель S = (0; 0; 1).

Неустойчивое финансовое состояние характеризуется нарушением платежеспо-собности: предприятие вынуждено привлекать дополнительные источники покрытия запасов и затрат, наблюдается снижение доходности производства. Тем не менее, еще имеются возможности для улучшения ситуации.

4. Кризисное (критическое) финансовое состояние.

Определяется условиями:

± Ес < 0;

± Ет < 0;

± Е < 0.

Трехмерный показатель S = (0; 0; 0).

Кризисное финансовое положение – это грань банкротства: наличие просрочен-ных кредиторской и дебиторской задолженностей и неспособность погасить их в срок. В рыночной экономике при неоднократном повторении такого положения пред-приятию грозит объявление банкротства.

Таблица 4

Типы финансовой устойчивости предприятия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Типы финансовой устойчивости | Трехмерный показатель | Используемые источ-ники покрытия затрат | Краткая характеристика |
| 1. Абсолютная финансовая устойчивость | S = (1; 1; 1) | Собственные оборотные средства | Высокая платеже-споспособность; предприятие не за-висит от кредито-ров |
| 2. Нормальная финансовая устойчивость | S = (0; 1; 1) | Собственные оборотные средства и долгосрочные кредиты | Нормальная плате-жеспособность; эф-фективное исполь-зование заемных средств; высокая |
| Продолжение табл. 4 | | | |
| Типы финансовой устойчивости | Трехмерный показатель | Используемые источ-ники покрытия затрат | Краткая характеристика |
|  |  |  | доходность произ-водственной деятельности |
| 3. Неустойчивое финансовое состояние | S = (0; 0; 1) | Собственные оборотные средства, долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы | Нарушение плате-жеспособности; не-обходимость прив-лечения дополни-тельных источни-ков; возможность улучшения ситуа-ции |
| 4. Кризисное финансовое состояние | S = (0; 0; 0) | - | Неплатежеспособность предприятия; грань банкротства |

Для характеристики источников формирования запасов и затрат используются несколько показателей, отражающих различную степень охвата разных видов источ-ников. Данные показатели представлены в следующей таблице:

Таблица 5

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало года | На конец года | Отклонение (+/-) | |
| абсолют., руб | относит., % |
| 1. Источники собственных средств | 102,62 | 109,72 | +7,1 | +6,9 |
| 2. Основные средства и вложения | 21,70 | 22,35 | +0,65 | +3,0 |
| 3. Долгосрочные кредиты и займы | - | - | - | - |
| 4. Краткосрочные кредиты и займы | 88,08 | 77,07 | -11,01 | -12,5 |
| 5. Наличие собственных средств | 80,92 | 87,37 | +6,45 | +8,0 |
| 6. Наличие собственных средств и долгосрочных заемных источников для формирования запасов и затрат | 80,92 | 87,37 | +6,45 | +8,0 |
| 7. Общая величина основных источников средств для формирования запасов и затрат | 169,00 | 164,44 | -4,56 | -2,7 |

На основе этих трех показателей, характеризующих наличие источников, кото-рые формируют запасы и затраты для производственной деятельности, рассчитыва-ются величины, дающие оценку размера (достаточности) источников для покрытия запасов и затрат:

Таблица 6

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало года | На конец года | Отклонение (+/-) | |
| Абсолют., руб | относит., % |
| 1. Наличие собственных средств | 80,92 | 87,37 | +6,45 | +8,0 |
| 2. Наличие собственных средств и долго-срочных заемных источников | 80,92 | 87,37 | +6,45 | +8,0 |
| 3. Общая величина основных источников средств для формирования запасов и затрат | 169,00 | 164,44 | -4,56 | -2,7 |
| 4. Запасы и затраты | 131,37 | 85,00 | -46,37 | -35,3 |
| 5. Излишек или недостаток собственных оборотных средств | -50,45 | -2,37 | +48,08 | +95,3 |
| 6. Излишек или недостаток собственных оборотных средств и долгосрочных заемных источников для формирования запасов и затрат | -50,45 | -2,37 | +48,08 | +95,3 |
| 7. Излишек или недостаток общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | +37,63 | +79,44 | +41,81 | +111,1 |

Показатели обеспеченности запасов и затрат источниками их формирования яв-ляются базой для классификации финансового состояния предприятия по степени ус-тойчивости.

Абсолютная и нормальная устойчивость финансового состояния характеризу-ется высоким уровнем рентабельности предприятия и отсутствием нарушений финан-совой дисциплины.

Неустойчивое финансовое состояние характеризуется наличием нарушений финансовой дисциплины, перебоями в поступлении денежных средств на расчетный счет, снижением доходности деятельности предприятия.

Кризисное финансовое состояние характеризуется, кроме указанных признаков неустойчивого финансового состояния, наличием регулярных неплатежей (просро-ченных ссуд банков, просроченной задолженности поставщикам, наличием недоимок в бюджеты).

Для углубленного исследования финансовой устойчивости привлекаются дан-ные формы №5 и учетных регистров. На основании этих источников информации ус-танавливаются суммы неплатежей и их причины.

Тип финансовой устойчивости определяется с помощью трехкомпонентного показателя. По данным наших расчетов трехмерный показатель принимает как в нача-ле года, так и в конце следующий вид: S = (0; 0; 1), т.е. как на начало отчетного пе-риода, так и на конец года предприятие имеет неустойчивое финансовое состояние. Оно характеризуется нарушением платежеспособности, необходимостью привлече-ния дополнительных источников покрытия, т.е. ситуацию можно улучшить.

Из-за отсутствия у предприятия долгосрочных кредитов и займов второй эле-мент трехкомпонентного показателя равен нулю, т.е. для покрытия запасов и затрат одних собственных средств недостаточно. Уменьшение недостатка собственных средств для формирования запасов и затрат к концу года произошло не из-за их уве-личения (оно довольно незначительно), а из-за резкого снижения величины запасов и затрат (на 46,37 руб. или на 35,3%).

Третий элемент трехкомпонентного показателя равен единице, т.к. кроме соб-ственных оборотных средств у предприятия есть краткосрочные пассивы, поэтому имеем излишек общей величины основных источников для формирования запасов и затрат. Кроме того, к концу отчетного периода он увеличился на 111,1%.

Таким образом, предприятию следует использовать как краткосрочные креди-ты и займы, так и долгосрочные пассивы, а также не допускать необоснованного уве-личения величины запасов и затрат.

4.3. Расчет относительных показателей финансовой устойчивости

Финансовая устойчивость предприятия характеризуется состоянием собствен-ных и заемных средств и анализируется с помощью системы финансовых коэффици-ентов. Информационной базой для расчета таких коэффициентов являются абсолют-ные показатели актива и пассива бухгалтерского баланса, а также абсолютные пока-затели финансовой устойчивости.

Анализ проводится посредством расчета и сравнения полученных значений коэффициентов с установленными базисными величинами, а также изучения динами-ки их изменений за определенный период.

Базисными величинами могут быть:

- значения показателей за прошлый период;

- среднеотраслевые значения показателей;

- значения показателей конкурентов;

- теоретически обоснованные или установленные с помощью экспертного оп-роса оптимальные или критические значения относительных показателей.

Оценка финансовой устойчивости предприятия проводится с помощью доста-точно большого количества относительных финансовых коэффициентов.

Расчет и анализ относительных коэффициентов (показателей) существенно до-полняет оценку абсолютных показателей финансовой устойчивости предприятия.

Перечень коэффициентов финансовой устойчивости приведен в таблице 7.

Надо заметить, что оценка финансовой устойчивости тесно связана с оценкой плате-жеспособности, т.к. финансовая устойчивость представляет собой такое финансовое и экономическое состояние предприятия, при котором платежеспособность сохраняет устойчивую тенденцию, т.е. постоянна во времени.

Таблица 7

Финансовые коэффициенты,

применяемые для оценки финансовой устойчивости предприятия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Коэффициент | Что показывает | Как рассчитывается | Комментарий |
| 1. Коэффициент автономии | Характеризует независимость от заемных средств. | Ка = Ис / В  Отношение общей суммы | Минимальное пороговое значение на уровне 0.5. Превышение указывает на |
| Продолжение табл.7 | | | |
| Коэффициент | Что показывает | Как рассчитывается | Комментарий |
|  | Показывает долю собственных средств в общей сумме всех средств пред-приятия | всех средств предприятия к источниками собственных средств | Увеличение финансовой независимости; расширение возможности привлечения средств со стороны |
| 2. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | Сколько заемных средств привлек-ло предприятие на 1 р. вложенных в активы собст-венных средств | Кз/с =  = (Кт + Кt)/Ис  Отношение всех обязательств к собственным средствам | Кз/с < 0.7  Превышение указанной границы означает зависи-мость предприятия от внешних источников средств, потерю финан-совой устойчивости |
| 3. Коэффициент обеспеченности собственными средствами | Наличие у пред-приятия собствен-ных оборотных средств, необхо-димых для его финансовой ус-тойчивости. Кри-терий для опре-деления непла-тежеспособности (банкротства) фирм | Ко = Ес / Ra =  = (Ис - F) / Ra  Отношение собственных оборотных средств к общей величине оборотных средств предприятия | Ко ≥ 0.1  Чем выше показатель (0.5), тем лучше финансовое состояние предприятия, тем больше у него возможностей проведения независимой финансовой политики |
| 4. Коэффициент маневренности | Способность предприятия под-держивать уро-вень собственного оборотного капи-тала и пополнять оборотные сред-ства за счет соб-ственных источ-ников | Км = Ес / Ис  Отношение собст-венных оборот-ных средств к общей величине собственных средств (собст-венного капитала) предприятия | 0.2 – 0.5  Чем ближе значение пока-зателя к верхней границе, тем больше возможность финансового маневра у предприятия |
| 5. Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизован-ных средств | Сколько внеобо-ротных средств приходится на 1 руб. оборотных активов | Км/и = Ra / F  Отношение обо-ротных средств к внеоборотным активам | Чем выше значение показателя, тем больше средств предприятие вкладывает в оборотные активы |
| 6. Коэффициент имущества про-изводственного назначения | Долю имущества производственного назначения в общей стоимости | Кп.им =  = (Z + F) / В  Отношение сум-мы внеоборотных | Кп.им ≥ 0.5  При снижении показателя ниже рекомендуемой границы целесообразно |

Продолжение табл. 7

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Коэффициент | Что показывает | Как рассчитывается | Комментарий |
|  | Всех средств предприятия | активов и производственных запасов к итогу баланса | привлечение дол-госрочных заемных средств для увели-чения имущества производственного назначения |
| 7. Коэффициент прогноза банкротства | Доля чистых оборотных активов в стоимости всех средств предприятия | Кпб = (Ra – Kt) / В  Отношение разности оборотных средств и краткосрочных пас-сивов к итогу баланса | Снижение показателя свидетельствует о том, что предприя-тие испытывает финансовые затруд-нения |

В условиях рыночной экономики важное значение приобретает финансовая не-зависимость предприятия от внешних заемных источников. Запас источников собст-венных средств – это запас финансовой устойчивости предприятия при условии, что его собственные средства превышают заемные.

Финансовая устойчивость оценивается по соотношению собственных и заем-ных средств, по темпам накопления собственных средств в результате текущей и фи-нансовой деятельности, соотношению мобильных и иммобилизованных средств пред-приятия, достаточным обеспечением материальных оборотных средств собственными источниками и рядом других показателей.

Таблица 8

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало года | На конец года | Отклонение (+/-) | | |
| абсолют., руб | относит., % | |
| 1. Капитал и резервы | 102,62 | 109,72 | +7,1 | +6,9 | |
| 2. Заемные средства | 88,08 | 77,07 | -11,01 | -12,5 | |
| 3. Оборотные активы | 169,0 | 164,44 | -4,56 | -2,7 | |
| 4. Внеоборотные активы | 21,7 | 22,35 | +0,65 | +3,0 | |
| 5. Собственные оборотные средства | 80,92 | 87,37 | +6,45 | +8,0 | |
| 6. Долгосрочные пассивы | - | - | - | - | |
| 7.Сумма основных средств, сырья и материалов, НЗП, МБП (производст-венный потенциал) | 151,83 | 105,37 | -46,46 | -30,6 | |
| 8. Стоимость активов | 190,7 | 186,79 | -3,91 | -2,1 | |
| 9. Убытки | - | - | - | - | |
| 10. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | 0,86 | 0,7 | -0,16 | -18,6 | |
| 11. Коэффициент маневренности собственных средств | 0,788 | 0,796 | +0,008 | +0,01 | |
| Продолжение табл. 8 | | | | | |
| Показатели | На нача-ло года | На конец года | Отклонение (+/-) | | |
| абсолют., | | относит., |
| руб | | руб |
| 12. Индекс постоянного актива | 0,21 | 0,2 | -0,01 | -4,8 | |
| 13. Коэффициент автономии | 0,54 | 0,59 | +0,05 | +9,3 | |
| 14. Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств | - | - | - | - | |
| 15. Коэффициент реальной стоимости имущества | 0,8 | 0,56 | -0,24 | -30,0 | |
| 16. Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных средств | 7,8 | 7,4 | -0,4 | -5,1 | |
| 17. Коэффициент имущества производственного назначения | 0,8 | 0,6 | -0,2 | -25,0 | |
| 18. Коэффициент прогноза банкротства | 0,42 | 0,47 | +0,05 | +11,9 | |

Коэффициент заемных и собственных средств указывает, сколько заемных средств привлекло на 1 руб. вложенных в активы собственных средств. За неимением долгосрочных кредитов и займов, в качестве заемных средств выступают краткосроч-ные пассивы. На конец отчетного периода предприятие привлекло 0,7 руб. заемных средств на 1 руб. вложенных в активы собственных средств, что на 0,16 руб. меньше, по сравнению с началом отчетного года. При том, что нормальным считается сле-дующее ограничение: Кз/с < 0,7, можно сделать вывод о том, что на начало отчетного периода предприятие было более зависимо от внешних финансовых источников, а к концу года оно улучшило свои позиции. Произошло это за счет одновременного сни-жения величины заемных источников на 11,01 руб. или 12,5% (в нашем случае – вели-чины краткосрочных пассивов) и роста собственных средств на 7,1 руб. или 6,9%.

Коэффициент маневренности собственных средств показывает, какая доля собственных средств предприятия находится в мобильной форме, позволяющей более или менее маневрировать этими средствами. Низкое значение этого коэффициента оз-начает, что значительная часть собственных средств предприятия закреплена в цен-ностях иммобилизованного характера, которые являются менее ликвидными.

С финансовой точки зрения повышение данного коэффициента и его высокий уровень всегда положительно характеризуют предприятие: собственные средства при этом мобильны, большая часть их вложена не в основные средства и иные внеоборот-ные активы, а в оборотные средства. Поэтому рост коэффициента маневренности соб-ственных средств желателен, но в тех пределах, в каких он возможен при конкретной структуре имущества предприятия. Если этот коэффициент не растет не за счет сни-жения стоимости основных средств, а благодаря опережающему росту собственных источников по сравнению с увеличением основных средств, то повышение коэффици-ента свидетельствует о повышении финансовой устойчивости предприятия.

Нормальным считается значение данного коэффициента, находящееся в сле-дующих пределах: 0,2-0,5. Расчеты показали, что уровень коэффициента маневрен-ности намного выше и составляет на конец отчетного периода 0,796, что немного вы-ше уровня на начало года (на 0,01%). Такой высокий уровень объясняется не сниже-нием стоимости основных средств, а, как и должно быть, опережающим ростом соб-ственных источников по сравнению с увеличением основных средств.

Коэффициент автономии показывает долю собственных средств в общей сумме всех средств предприятия, авансированных им для осуществления уставной деятель-ности. Увеличение коэффициента автономии говорит об увеличении финансовой не-зависимости, повышает гарантии погашения предприятием своих обязательств и рас-ширяет возможность привлечения средств со стороны.

Минимальное пороговое значение данного показателя 0,5. На рассматривае-мом предприятии на конец года коэффициент принял значение 0,59, что не только вы-ше минимально необходимого уровня, но и выше уровня на начало отчетного перио-да на 9,3%. Данное превышение указывает на увеличение независимости от заемных средств.

Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных средств показы-вает, сколько внеоборотных средств приходится на 1 руб. оборотных активов. Чем выше значение показателя, тем больше средств предприятие вкладывает в оборотные активы.

Наше предприятие в конце года несколько снизило вложения в оборотные ак-тивы (на 5,1%). Но, не смотря на это, уровень данного показателя довольно высок как на начало, так и на конец отчетного периода (соответственно 7,8 руб. и 7,4 руб.).

Важную характеристику структуры средств предприятия дает коэффициент имущества производственного назначения, который показывает долю имущества про-изводственного назначения в общей стоимости всех средств предприятия. В случае снижения значения показателя ниже критической границы (0,5) целесообразно прив-лечение долгосрочных заемных средств для увеличения имущества производственно-го назначения.

Произведенные расчеты показали, что на предприятии коэффициент имущест-ва производственного назначения находится на приемлемом уровне: на начало года – 0,8, на конец года – 0,6. При этом долгосрочных пассивов предприятие не имело как на начало, так и на конец отчетного периода. Следовательно, для предотвращения дальнейшего снижения уровня данного показателя предприятию можно посоветовать для приобретения имущества производственного назначения использовать долгосроч-ные кредиты и займы.

Для характеристики структуры источников средств предприятия наряду с коэф-фициентами автономии, соотношения заемных и собственных средств, маневреннос-ти следует использовать также частные показатели, отражающие разнообразные тен-денции в изменении структуры отдельных групп источников. К таким показателям в первую очередь относится коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств, который позволяет приближенно оценить долю заемных средств при финан-сировании капитальных вложений.

Но, к сожалению, из-за отсутствия у предприятия долгосрочных пассивов оце-нить уровень данного коэффициента не представляется возможным.

Коэффициент прогноза банкротства на предприятии к концу отчетного периода увеличился на 11,9%. Данный коэффициент показывает долю чистых оборотных ак-тивов в стоимости всех средств предприятия. Снижение показателя свидетельствует о том, что предприятие испытывает финансовые затруднения. На рассматриваемом предприятии коэффициент прогноза банкротства увеличился к концу отчетного пе-риода, следовательно, финансовое состояние предприятия улучшилось.

По результатам проведенной практической работы можно сделать следующий вывод:

1. по всем коэффициентам, характеризующим платежеспособность предприя-тия, наблюдается улучшение ситуации. На начало года предприятие платежеспособ-ным признано быть не может, т.к. уровень коэффициентов текущей ликвидности и обеспеченности собственными оборотными средствами (принятых в качестве офи-циальных критериев оценки платежеспособности) находится ниже минимально необ-ходимого уровня. Кроме этого, уровень промежуточного коэффициента ликвидности не удовлетворяет требуемому уровню как на начало, так и на конец отчетного перио-да, а уровень коэффициента абсолютной ликвидности входит в необходимый диапа-зон и в начале, и в конце года.

Однако, к концу года предприятие является платежеспособным, поскольку уровни важнейших коэффициентов платежеспособности – коэффициента текущей ликвидности и коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами – превышают минимально необходимые.

2. по трехкомпонентному показателю финансовое состояние предприятия приз-нается неустойчивым как на начало, так и на конец года. Однако, если изучать эту проблему более глубоко, то станет понятно, что предприятие к концу отчетного пе-риода укрепило свою финансовую устойчивость. К сожалению это произошло не из-за увеличения собственных оборотных средств, а из-за снижения величины запасов и затрат. Кроме того, предприятию необходимо использовать в своей деятельности дол-госрочные пассивы, т.к. их отсутствие повлияло на то, что второй элемент трехкомпо-нентного показателя равен нулю.

3. рассмотрение относительных показателей финансовой устойчивости (финан-совых коэффициентов) также свидетельствует о том, что предприятие улучшило свое финансовое положение. Даже если предприятие не обладало на начало отчетного пе-риода необходимым уровнем по какому-либо коэффициенту, то к концу года практи-чески все показатели находятся на требуемом уровне.

Таким образом, можно сказать, что предприятие на последнюю отчетную дату может быть признано платежеспособным и финансово устойчивым. Однако, ему не-обходимо пересмотреть способы улучшения, укрепления финансового положения.

Заключение

Расширение сферы внешнеэкономического и внешнеторгового сотрудничества России с зарубежными странами, использование в этой сфере новых рычагов и стиму-лов рыночного характера ставит перед участниками международных отношений ряд проблем. Эти проблемы касаются поиска способов адаптации России к новым услови-ям международных отношений, путей создания выгодных обеим сторонам форм ее сотрудничества с зарубежными странами, а также выработки рыночных форм контро-ля за коммерческой деятельностью зарубежных фирм на российской территории, за продвижением товаропотоков, денежных средств через границу РФ.

Одной из проблем международного экономического сотрудничества является выработка механизма налогового регулирования стоимостных результатов деятель-ности инофирм и предприятий с иностранными инвестициями в России, согласующе-гося с нормами международного права. Составной частью такого механизма является взимание налога на прибыль и доходы иностранных юридических лиц, а также пред-приятий с иностранными инвестициями.

Налоговый режим зависит от правового статуса иностранного плательщика на территории РФ. В настоящее время налогообложение стоимостных результатов дея-тельности инофирм и предприятий с иностранными инвестициями регламентируется положениями Инструкции ГНС РФ от 16 июня 1995г. №34 ''О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц''. Налогоплательщиками в России являются иностранные фирмы и граждане – нерезиденты, уплачивающие налог в двух случаях. Во-первых, когда они извлекают доходы на нашей территории без образова-ния постоянного представительства, а во-вторых, когда они действуют через свое постоянное представительство. Некоторые нюансы имеет налоговый режим в отно-шении результатов от коммерческой деятельности, осуществляемой через посредни-ка. В этом случае налоговое бремя в России несет сам посредник.

Широкое распространение в России практики привлечения инофирм к строительным работам обусловило необходимость отразить в законе их отношения с налоговыми администрациями в России.

Постоянные представительства, через которые ведет свою деятельность ино-странная фирма, сами по себе не являются налогоплательщиками, поскольку они – не юридические лица. Однако руководители таких представительств несут полную от-ветственность по отчетности перед налоговыми органами за деятельность, осущест-вляемую самим иностранным юридическим лицом через постоянные представитель-ства. Иностранное юридическое лицо рассматривается как имеющее постоянное представительство в случае, если оно осуществляет предпринимательскую деятель-ность в РФ через российскую организацию или физическое лицо, которые на основа-нии договорных отношений с иностранным юридическим лицом представляют его интересы в РФ, действуют от его имени и имеют полномочия заключать контракты от имени данного юридического лица или оговаривать существенные условия контрак-тов. Непосредственным налогоплательщиком является сама иностранная компания, регистрирующая на территории РФ свое представительство.

Термин '' постоянное представительство'' применяется только для определения налогвого статуса иностранного юридического лица и не имеет организационно-пра-вового значения. Дочерние компании инофирм рассматриваются как независимые юридические лица и, следовательно, являются самостоятельными налогоплательщи-ками.

При расчетах налогооблагаемой прибыли (дохода) постоянные представитель-ства иностранных юридических лиц, осуществляющих свою финансово-хозяйствен-ную деятельность через постоянные представительства на территории РФ, основы-ваются на нормах ведения учетно-расчетных операций, предусмотренных Законом РФ от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ ''О бухгалтерском учете'' и требованиями Положе-ний о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (ПБУ 1/94 – ПБУ 6/97).

Годовая бухгалтерская отчетность иностранных юридических лиц подвергается проверкам (не реже одного раза в год) со стороны органов государственного финан-сового контроля (Счетная палата, ЦБ РФ, МФ РФ, ГНС РФ и другие) и органов неза-висимого аудита.

С 1 мая 1995 г. были внесены коррективы в налоговые отношения и для пред-приятий с иностранными инвестициями. Они были лишены значительной льготы по уплате налога на прибыль в виде уплаты этого налога один раз в год до 25 марта года, следующего за отчетным. Наличие этой льготы давало предприятиям с иностранными инвестициями значительные преимущества перед другими предприятиями, уплачи-вающими налог на прибыль ежеквартально и теряющими доходы из-за инфляцион-ного обесценения рубля. Для иностранных юридических лиц ранее действовавший порядок уплаты налога остался неизменным – один раз в год.

Иностранные юридические лица и предприятия с иностранными инвестициями являются плательщиками не только налога на прибыль (доход), но и других налогов в соответствии с налоговым законодательством РФ.

Практика налогообложения иностранных компаний позволила выявить не толь-ко недостатки российского налогового законодательства, препятствующие притоку зарубежных инвестиций, но и ряд других, позволяющих уклоняться от уплаты нало-гов в России. Так, на протяжении длительного времени в законодательных и норма-тивных актах не был четко установлен порядок постановки иностранных юридичес-ких лиц на налоговый учет. Особенно это касалось фирм, не имеющих в России пос-тоянных представительств. Лицензии иностранным компаниям на лицензируемые ви-ды деятельности, например на строительство, выдавались различными российскими министерствами и ведомствами без проверки постановки на налоговый учет. Порой иностранцам давались совершенно беспочвенные и нереальные обещания освободить их от налогообложения или предоставить им налоговые льготы сверх установленных законом. Льготы, законодательно определенные предприятиям с иностранными ин-вестициями, то вводились, то отменялись, то устанавливались вновь, вводя в заблуж-дение предпринимателей или давая им оправдательные мотивы при установлении фактов неуплаты налогов.

# Список использованных источников

1. Абрютина М.С., Грачев А.В. Анализ финансово-экономической деятельности

предприятия: Учебно-практическое пособие. – М., 1998

2. Быкадоров В.А., Алексеев П.Д. Финансово-экономическое состояние предприятия:

Практическое пособие. – М.: ПРИОР, 1999

3. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г.Черника. – М.: Финансы и статистика,1999

4. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебное

пособие для ВУЗов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998

5. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: ИНФРА-М, 1998

6. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. – М., 1995