**1. Теоретические основы учета и аудита налога на прибыль**

* 1. **Значение налога на прибыль в формировании бюджета России**

Налог как экономическая категория представляет собой обязательный платеж, взимаемый государством с физических и юридических лиц. Налог на прибыль является одним из наиболее распространенных видов налогов, уплачиваемых коммерческими организациями. Прибыль как экономическая категория – это обобщающий показатель финансовых результатов хозяйственной деятельности.

Налог на прибыль – это федеральный прямой налог, взимаемый в Российской Федерации в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ. Он играет важную роль в формировании доходной части бюджета. После НДС и акцизов налог на прибыль занимает третье место. В структуре налоговых доходов федерального бюджета он составляет около 15%. Еще более значима его роль в формировании доходной базы консолидированных бюджетов субъектов Федерации, где он занимает первое место в их доходных источниках.

С 1 января 2009 года вступили в действие изменения в налоге на прибыль, внесенные в главу 25 НК РФ Федеральными законами от 26.11.2008 № 224-ФЗ и от 30.12.2008 № 305-ФЗ. В частности законодатели осуществили снижение налога на прибыль. Снижение налога на прибыль произошло из-за уменьшения размера налоговой ставки. Согласно пункту 1 статьи 284 НК РФ теперь налоговая ставка установлена в размере 20%, за исключением случаев предусмотренных пунктами 2 - 5 статьи 284 НК РФ. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере: 2% зачисляется в федеральный бюджет; 18% зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Данный налог является прямым, то есть впрямую воздействует на экономический потенциал налогоплательщика, поэтому государство стремится активно влиять на развитие экономики именно через механизм его применения. Прямым налог на прибыль является потому, что его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации.

Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком реального дохода через предоставление или отмену льгот и регулирование налоговой ставки государство ограничивает или стимулирует ту или иную деятельность, инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах. Значительную роль в регулировании экономики играет устанавливаемая государством амортизационная политика, напрямую связанная именно с налогообложением прибыли организаций.

Эффективная система налогообложения прибыли, предусматривающая предприятиям дополнительные льготы по налогу на прибыль, оказывает решающее влияние на стимулирование товаропроизводителя, имеет важное значение для обеспечения положительных финансовых результатов деятельности, повышения экономической активности, решения социально-экономических проблем.

Другой значимой причиной обращения внимания на регулирующую функцию данного налога является тот признанный факт, что в вопросе совершенствования косвенного налогообложения государство уже достигло небывалых высот. Ведь только за счет НДС в консолидированный бюджет поступает 44,1 % доходов. Но реальным плательщиком НДС является конечный потребитель, то есть население. Организации выступают лишь в роли сборщиков налога, и дальнейший абсолютный прирост сбора налога на добавленную стоимость ограничен в основном снижением покупательской способности населения.

Велика роль этого налога в развитии малого предпринимательства, а также в привлечении в экономику страны иностранных инвестиций, поскольку в законодательстве многих стран предусматривается полное или частичное освобождение от уплаты именно этого налога в первые годы создания и функционирования малых и совместных с иностранным участием предприятий и организаций. В то же время фискальное значение данного налога в большинстве развитых стран мира невелико. Это положение не относится пока к Российской Федерации, где роль налога на прибыль организаций в формировании доходной части бюджета достаточно существенна.

Таким образом, в теории и практике налогообложения прибыли организаций четко прослеживается тенденция поиска со стороны государства оптимального сочетания двух разнонаправленных функций налога – фискальной и производственно-стимулирующей.

* 1. **Общие вопросы бухгалтерского учета налога на прибыль**

Основное правило определения прибыли и в бухгалтерском и в налоговом учете едино: прибыль определяется как разница между суммой всех доходов и суммой всех расходов.

Учет расчетов по налогам и сборам осуществляют на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», который является активно – пассивным, работает как пассивный и может иметь развернутое сальдо. По кредиту сальдо отражает задолженность хозяйства в пользу финансовых органов по платежам в бюджет, по дебету – задолженность финансовых органов в пользу хозяйства. Как правило, счет имеет кредитовое сальдо. По кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражают начисление суммы платежей в бюджет. По дебету этого счета записывают погашения задолженности финансовым органам по платежам в бюджет, а также начисление суммы налога на добавленную стоимость.

Учет расчетов по налогу на прибыль ведут на субсчете 68.04 «Расчеты по налогу на прибыль». Сальдо по субсчету 68.04 «Расчеты по налогу на прибыль», открываемому к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», характеризует фактические результаты расчетов организации по платежам налога на прибыль. Дебетовое сальдо означает сумму переплаты налога в бюджет, кредитовое – сумму, причитающуюся бюджету на данную отчетную дату.

Корреспонденция счетов по налогу на прибыль представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Корреспонденция счетов по налогу на прибыль

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание хозяйственной операции | Первичные документы |
| 99 | 68 | Начислен налог на прибыль | Декларации по налогу на прибыль организаций, бухгалтерская справка |
| 68 | 77 | Отражено отложенное налоговое обязательство | Налоговые регистры, бухгалтерская справка |
| 77 | 68 | Уменьшено (полностью погашено) отложенное налоговое обязательство | Налоговые регистры, бухгалтерская справка |
| 77 | 99 | Списано отложенное налоговое обязательство в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль отчетного и последующего периодов. | Налоговые регистры, бухгалтерская справка |
| 68 | 51 | Уплачены авансовые платежи по налогу на прибыль. | Выписка банка по расчетному счету |
| 68 | 51 | Уплачен налог на прибыль. | Платежное поручение, выписка банка по расчетному счету |

Поскольку правила бухгалтерского учета с целью формирования бухгалтерской отчетности в отношении группировки учетных данных на высших уровнях учета фактически не совпадают с порядком формирования налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ, то практически всем предприятиям следует организовать самостоятельную учетную систему в целях налогообложения прибыли. Система налогового учета может быть построена как на основе данных регистров бухгалтерского учета (в этом случае регистры бухгалтерского учета должны быть снабжены соответствующими реквизитами для придания им статуса регистров налогового учета) с их последующей перегруппировкой по правилам налогообложения, так и на основе самостоятельно формируемых регистров налогового учета, не имеющих отношения к бухгалтерскому оформлению этих финансово-хозяйственных операций.

В главе 25 Налогового кодекса определено, что налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов. Данные первичных документов группируются в налоговых регистрах. Налоговыми регистрами являются регистры налогового учета, которые содержат необходимые реквизиты, список которых упомянут в 25 главе НК РФ. На сегодняшний день в Российской практике как такого налогового учета нет. Единицы используют регистры предложенные инструкцией выпущенной в 2001 году Министерством Финансов. Организации в свою очередь всеми способами стараются упразднить различия между налоговым и бухгалтерским учетом для того, чтобы первый не выходил за рамки второго. Иными словами налоговый учет ведется в среде бухгалтерского и на основе его регистров. В мировой практике в большинстве стран не существует различий в ведении учета по правилам бухгалтерского учета и для расчета налога на прибыль, а стран с обособленным налоговым учетом кроме России нет.

Таким образом, для существования полноценного налогового учета необходимо продуманное законодательство с более подробным описанием налоговых регистров, документооборота и принципа ведения налогового учета.

Существует еще одна проблема ведения учета по налогу на прибыль – учет разниц. Не совсем понятно для чего вести учет разниц при существовании налогового учета, в ПБУ 18/02 упомянуто, что учет разниц необходим для отражения так называемых налоговых последствий, которые имеют место в последующих периодах. Иными словами, пользователи бухгалтерской отчетности изучив «бухгалтерский баланс» и «отчет о прибылях и убытках» должны видеть суммы отложенных налоговых активов и обязательств которые в свою очередь повлияют на прибыль в последующих периодах. Но это можно сделать силами налогового планирования и налогового учета, не обязательно вести для этого учет разниц. Дело в том, что учет разниц в Российской практике по объектам учета не

ведется, так как не представляется возможным учесть все разницы возникающие между налоговым и бухгалтерским учетом. Организации в свою очередь решают эту проблему следующим образом: в конце отчетного периода определяют разницу между бухгалтерским и налоговым учетом и списывают ее как отложенные налоговые активы или обязательства, так опять же не хватает разъяснений в бухгалтерском законодательстве каким именно образом вести учет налоговых разниц.

Подводя итоги можно выделить следующее: налоговый учет и учет разниц взаимоисключающие формы учета; если вести только учет разниц, необходимо осветить в законодательстве или в разъяснительных письмах как вести систематизированный учет разниц; если вести только налоговый учет – то тщательно проработать регистры и принцип налогового учета, для того чтобы уложить налоговый учет в лаконичную и полную систему.

* 1. **Нормативные документы, регламентирующие учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль**

Нормативные документы, регламентирующие порядок налогообложения прибыли:

- "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 г. N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г., ред. от 30.12.2008 г., с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2009 г.);

- "Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг"  
(утв. Минфином РФ 23.04.2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол N 25 от 22.04.2004 г.);

- Приказ Минфина РФ от 05.05.2008 г. N 54н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 02.06.2008 г. N 11790);

- Приказ Минфина РФ от 07.04.2006 г. N 55н (ред. от 09.01.2007 г.)  
"Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции и порядка ее заполнения" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 25.04.2006 г. N 7733);

- Разъяснения ФНС РФ от 01.12.2008 г. "О порядке исчисления ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль организаций исходя из фактически полученной прибыли в IV квартале 2008 г. в связи с принятием Федерального Закона от 26.11.2008 г. N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и отдельные Законодательные Акты Российской Федерации";

- Письмо ФНС РФ от 01.12.2008 г. N ШС-6-3/869@ "О переходе налогоплательщиков налога на прибыль организаций на исчисление в IV квартале 2008 г. ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли" (вместе с <Письмом> Минфина РФ от 27.11.2008 г. N 03-00-08/40);

- Информационное Письмо ФНС РФ от 24.10.2008 г. N ШС-6-3/765@ "Об уплате налога на прибыль организаций";

- Информационное Письмо Минфина РФ от 26.08.2008 г. "Об учете расходов на приобретение электронного билета в целях налогообложения налогом на прибыль организаций";

- "Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 г. N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998 г., ред. от 26.11.2008 г., с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2009 г.);

- Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г. N 114н (ред. от 11.02.2008 г.) "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.12.2002 г. N 4090);

- Письмо ФНС РФ от 20.07.2007 г. N СК-9-02/110 «Об учете лицензионных платежей в составе расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль»;

- Письмо ФНС РФ от 13.07.2007 г. N ХС-6-02/559@ "О направлении Письма Минфина России ОТ 27.04.2007 г. N 03-03-05/104 "О порядке налогообложения прибыли при совершении лизинговых операций" (вместе с < Письмом> Минфина РФ от 27.04.2007 г. N 03-03-05/104);

- Письмо ФНС РФ от 30.05.2007 г. N ММ-8-02/465@ "Об указании КПП в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций";

- Письмо ФНС РФ от 30.05.2007 г. N ММ-20-02/420@ "О порядке уплаты налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации";

- Письмо ФНС РФ от 28.05.2007 г. N ММ-20-02/401@ "О налоге на прибыль организаций";

- Письмо >ФНС РФ от 21.05.2007 г. N ММ-20-02/383@ "Об уплате налога на прибыль организаций";

- Письмо ФНС РФ от 03.05.2007 г. N ММ-8-02/362 "Об уплате налога на прибыль организаций при ликвидации ответственного обособленного подразделения";

- Письмо ФНС РФ от 18.01.2007 г. N САЭ-20-02/32@ "О порядке учета в целях исчисления налога на прибыль сумм НДС";

- Приказ ФНС РФ от 24.06.2008 г. N ММ-3-6/287@ (ред. от 18.07.2008 г.) "Об утверждении формата представления налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде (на основе XML) (версия 5);

- Письмо ФНС РФ от 31.10.2005 г. N ММ-6-02/916@ "Об уведомлении об изменении порядка уплаты налога на прибыль организаций".