

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖ-
ДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:
зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита
д.э.н., профессор Р.А. Алборов Р.А.
_____ «__» _____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: «Развитие учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль
(на материалах ЗАО «Иж – металл» г. Ижевска Удмуртской Республики)».

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник (магистрант)

Е.С. Машнина

Научный руководитель,
к.э.н., доцент

Е.А. Шляпкинова

Рецензент

Е.Н. Ломаева

Ижевск, 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ.....	8
1.1 Сущность и экономическое содержание налога на прибыль.....	8
1.2 Международные и отечественные стандарты формирования и учета налога на прибыль.....	15
1.3 Теоретические положения контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.....	42
2 ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ В ЗАО «ИЖ – МЕТАЛЛ».....	54
2.1 Оценка основных экономических показателей деятельности и состояния расчетов по налогу на прибыль в организации.....	54
2.2 Состояние учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации.....	64
2.3 Оценка состояния контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации.....	84
3 РАЗВИТИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ В ЗАО «ИЖ – МЕТАЛЛ».....	89
3.1 Развитие учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации.....	89
3.2 Развитие контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации.....	94
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	99
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	119
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	121

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования.Налоги служат основой финансовой системы и основным источником доходной части государственного бюджета. Наибольшее влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации оказывают налог на прибыль, вызывающий больше всего трудностей, как при расчете, так и при проведении проверки. Противоречия некоторых положений нормативных актов, обуславливают возможность случайных ошибок в расчетах по налогам, в частности и налога на прибыль.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы «Развитие учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль» обусловлена тем, что основным из источников развития организации в современных условиях рыночных отношений является прибыль. Прибыль - разница между доходами и расходами организации. Вот почему очень важна информация о финансовых результатах организаций и возникает проблема поиска способа раскрытия информации о прибылях и убытках, которые организация получает при осуществлении деятельности.

Основную информацию о финансовых результатах деятельности организаций дает бухгалтерский учет. В целях получения информации бухгалтерский учет раскрывает несколько категорий прибыли (прибыль от продаж, валовая прибыль, прибыль от обычной деятельности, чистая прибыль, налогооблагаемая прибыль, нераспределенная прибыль). В зависимости от той или иной категории прибыли используется та или иная методика ее расчета. В бухгалтерском учёте и отчётности прибыль - мера превышения доходов над расходами отчетного периода.

Таким образом, для правильного определения категорий «доходы» и «расходы» и для правильного исчисления прибыли, необходимо руководствоваться положениями по бухгалтерскому учету и принципом сохранения собственного капитала.

Финансовый результат организации складывается из результатов от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов.

Актуальность темы работы обусловлена тем, что показатели финансовых результатов охарактеризуют абсолютную эффективность хозяйствования организации. Самым важным показателем, на наш взгляд, является показатель прибыли, так как этот показатель составляет основу экономического развития организаций, так как финансы, кредит, цены, себестоимость прямо или косвенно связаны с прибылью.

Степень разработанности проблемы. Степень разработанности проблемы. Теоретические и практические моменты прибыли исследовались А. Смитом, Д. Риккардо, К. Марксом, Дж. Кейнсом, М. Фридманом, Л. И. Якобсоном и др. Из современных представителей мысли категория прибыли рассматривалась А.Ф. Ионовой, С.В. Сабашниковым, Н. Н. Селезневой и др.

В российской экономической литературе налогообложение прибыли организаций были рассмотрены в работах К. Н. Бадмаевой, А. В. Брызгалина, В. И. Макарьевой, Е.В. Лаврухина, А. Н. Медведева, К. И. Оганяна, В. Г. Панскова, А. Б. Паскачева, С. Г. Пепеляева, С. Д. Шаталова.

Изучению и освещению понятия и содержания финансового контроля посвящены работы Н.И. Химичевой, С.О. Шохина, В. В. Бурцева, О. Н. Веретельника, В.М. Родионовой, Н.Д. Погосяна, О. А. Ногиной и др.

В развитие теории и практики налогового контроля внесли весомый вклад С. В. Барулин, Н.Г. Белов, Ю.А. Данилевская, В. П. Иваницкий, В. Г. Князев, Д. М. Куницин, К. В. Новоселов, Л. Н. Овсянников, И. Р. Пайзулаев, В. М. Родионова, Я. В. Соколов, Е.Н. Хачемизова, А. Д. Шеремет, Т. Ф. Юткина и др.

Существует методическая литература, раскрывающая вопросы учёта расчетов по налогу на прибыль, например, учебники авторов Бабаева Ю.А., Кондракова Н.П., Мизиковского Е.А., и другие.

Подробно были рассмотрены учебник Бабаева Ю.А. «Бухгалтерский финансовый учет» и учебник Кондракова Н.П. «Бухгалтерский учет».

Учет и контроль расчетов по налогу на прибыль – очень важный объект в российской бухгалтерской практике. Отдельные положения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), особенность которых - высокая степень детализации и информативности, должны применяться российскими организациями.

Практическая значимость развития учета и контроля расчетов по налогу на прибыль явилась основой для выбора темы исследования, ее цель, задачи и последовательность данной работы.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Цель работы – определить направления по совершенствованию учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль организации.

Для достижения цели предлагается решить следующие задачи:

- изучить теоретические аспекты учета и контроля расчетов по налогу на прибыль организаций;
- рассмотреть состояние учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в ЗАО «Иж- металл» г. Ижевска Удмуртской Республики;
- предложить мероприятия по улучшению расчета и контроля расчетов по налогу на прибыль в ЗАО «Иж- металл» г. Ижевска Удмуртской Республики.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования была выбрана организация ЗАО «Иж- металл» г. Ижевска Удмуртской Республики, основным видом деятельности которого является предоставление услуг по ковке, прессованию, объемной и листовой штамповке.

Предмет исследования - особенности учета и контроля расчетов по налогу на прибыль в ЗАО «Иж- металл» г. Ижевска Удмуртской Республики. Информационной базой исследования стали: первичная бухгалтерская документация, финансовая отчетность и декларации по налогу на прибыль ЗАО «Иж- металл» г. Ижевска Удмуртской Республики за 2013, 2014 и 2015 годы.

Основные результаты исследования, выносимые на защиту:

- теоретические положения, определяющие сущность, основные

принципы, цели и задачи, а также источники учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль;

– экономическая и правовая характеристика изучаемой организации, характеристика ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

– предложения по внедрению контрольно – кассовой техники для осуществления наличных денежных расчетов при оказании услуг с целью легализации полученных доходов организации и применению методик анализа бухгалтерской отчетности и деклараций по налогу на прибыль организации в целях совершенствования контроля расчетов по налогу на прибыль.

Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы послужили научные труды ученых-экономистов и практиков, посвященные учету и контролю расчетов с бюджетом по налогу на прибыль, нормативные и законодательные акты Российской Федерации, международные стандарты финансовой отчетности, материалы статей периодических изданий, монографических исследований. Кроме этого, использовались бухгалтерская отчетность, учетные регистры и первичная документация ЗАО «Иж – металл» города Ижевска Удмуртской Республики.

В процессе выполнения настоящей работы были использованы общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, экономико-статистический и другие.

Практическая значимость результатов состоит в использовании разработанных методов учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль организаций.

Объем и структура выпускной квалификационной работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, библиографического списка, приложений. Основное содержание работы изложено на 110 страницах машинописного текста, включая 25 таблиц, 1 рисунок.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

1.1 Сущность и экономическое содержание налога на прибыль

Налогообложение возникает вместе с государством. Право государства взимать налоги и обязанность населения их платить вытекают из необходимости существования государства и его учреждений в интересах всего общества и отдельных лиц. Налог на прибыль входит в группу подоходных налогов.

Элементы подоходного налогообложения встречались еще в Древней Греции в VII–IV вв. до н. э. Представители знати, закладывая основы государства, вводили налоги на доходы в размере 1/10 или части доходов. Эти налоги взимались при необходимости финансирования крупных расходов. В Пятикнижии Моисея говорится: «И всякая десятина на земле из семян земли и из плодов дерева принадлежит Господу...». Таким образом, установлен первый наиболее известный «подоходный налог» – «церковная десятина», который составлял 10% всех полученных доходов. Был даже определен налоговый период: «Отделяй десятину от всего произведения семян твоих, которые приходят с поля твоего ежегодно...»[20, стр. 15].

По мере развития и укрепления государства наряду с «церковной десятиной», которая взималась в пользу церкви, распространение получила и «светская десятина», которая уплачивалась в пользу владетельных князей и монархов. Данная практика встречалась на протяжении многих столетий от Древнего Рима до средневековой Европы.

В начале XVIII в. в европейских странах стали образовываться административные государства. В середине XVIII в. возникла научная теория налогообложения, основоположником которой считается шотландский экономист Адам Смит. В своей книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) налогу он дал такое определение: «Бремя, накладываемое государством в форме закона, который предусматривает и его размер, и порядок уплаты».

Подходное обложение «современного образца» впервые было введено в Англии в 1798 году и был отменен в 1816 году и снова введен с 1842 года. В соответствии с законом доходы были разделены на пять категорий, или шедул, и в каждой шедуде налог должен был взыскиваться по возможности с самого источника дохода, т.е. с того лица, которое уплачивает сумму, составляющую доход получающей стороны.

За все время существования подходного налога (более двух с половиной тысяч лет) налоговой базой считался доход налогоплательщика.

Прибыль как налоговая база стала рассматриваться теоретиками налогообложения позднее. Основоположником одного из направлений был Ж. Б. Сэй, который представил теорию трех факторов производства. Согласно этой теории в производстве участвуют три фактора: земля, капитал и труд. Этим факторам соответствуют три вида доходов: рента, процент и заработная плата. Прибыль рассматривается как доход от факторов производства, соединяемых усилиями предпринимателя. Таким образом, теория трех факторов производства рассматривает прибыль как вознаграждение за предпринимательскую деятельность.

Теория прибавочной стоимости, разработанная К. Марксом, базируется на трудовой стоимости политической экономии У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо. Согласно этой теории - источник прибыли – неоплаченный труд. По мнению К. Маркса, прибавочная стоимость создается трудом наемных рабочих. Но труд не может оплачиваться полностью, поскольку если он будет оплачен полностью, то наемный рабочий получит полный продукт своего труда, а предприниматель – ничего, а значит, предпринимательская деятельность потеряет всякий смысл. Таким образом, прибыль есть результат эксплуатации наемных рабочих и превращенная форма прибавочной стоимости.

Согласно другой точке зрения прибыль представляет собой вознаграждение за предпринимательскую деятельность и введение технических усовершенствований. От предприимчивости зависят эффективность производства, величина прибыли или убытков. Родоначальник теории функциональной

прибыли Д. Шумптер считал, что прибыль – это результат деятельности новаторов, занимающихся предпринимательством. Прибыль новаторов непостоянна и исчезает, когда нововведение становится всеобщим достоянием. Но появляется другое изобретение, и, используя его в процессе своей деятельности, предприниматель снова получает прибыль.

Ф. Найт[20, стр. 127], заложивший основы теории рискованной прибыли, считал, что вся прибыль связана с неопределенностью, риском. Она может быть как положительной, так и отрицательной величиной, так как неопределенность порождает несоответствие между тем, что люди ожидают, и тем, что действительно получают. Причем эта прибыль не четвертый вид доходов от факторов производства, она является составной частью заработной платы, процента, ренты.

Существует трактовка прибыли как монопольного дохода. В условиях несовершенной конкуренции имеет смысл ограничение предложения факторов производства. Кроме того, нехватка ресурсов может быть обусловлена и самой природой. В результате появляется дефицит фактора производства. И часть того, что называют прибылью, выступает в качестве дохода, вызванного этим искусственным ограничением. Этот доход может принять форму ренты, процента или заработной платы в зависимости от характера ограничивающего фактора.

Подводя итог, можно сказать, что с каких бы позиций ни рассматривалась прибыль, она выступает как разница между денежной оценкой доходов и расходов предприятия.

Как экономическая категория прибыль существует около трех столетий. В начале XIX в. теоретики и практики бухгалтерского учета решили задачу практического исчисления прибыли. Первые опубликованные версии системы двойной записи были ориентированы на учет имущества и обязательств, вопрос исчисления прибыли не рассматривался, не всегда выводились остатки по счетам, а сопоставляющие счета не использовались. С возникновением бухгалтерского учета как науки основными проблемами стали начисление из-

носа, заработной платы, распределение накладных расходов и определение прибыли. Возможность исчисления позволила использовать ее в качестве налоговой базы. Впервые прибыль в качестве налоговой базы стала применяться на территории европейских государств в первой половине XIX в.

Бухгалтерский учет позволил формировать объективную информацию о величине налогов, которые должны уплачивать компании. На основе данных бухгалтерского учета стала определяться величина налоговой базы. Налоговый учет, действующий наряду с бухгалтерским, начал подменять бухгалтерский учет [20, стр. 124].

С конца 60-х гг. XX в. налоговая система стала самостоятельным инструментом экономической политики государства. Искажение правил бухгалтерского учета стало не соответствовать интересам самостоятельных пользователей финансовой отчетности, возникла необходимость разделения бухгалтерского и налогового учета.

Все более широкое использование международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) остро обозначило конфликт бухгалтерского и налогового учета, так как МСФО не допускают компромиссов с налогообложением. Таким образом внедрение МСФО в качестве нормативной основы составления финансовой отчетности вступает в конфликт с интересами государства.

В настоящее время среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, все также важное место отводится налогам. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка. В условиях рынка налоги должны способствовать формированию фондов бюджета, стимулированию научно-технического прогресса, ограничению роста цен и инфляции. С помощью налогов обеспечивается сбор денежных средств, как с предприятий, организаций, так и с населения. Происходит регулирование денежных доходов как физических, так и юридических лиц.

Налоговая система Российской Федерации включает федеральные, региональные и местные налоги. В основу этой классификации положен признак компетентности органов государственной власти в применении налогового законодательства [19, стр. 37].

Экономическое определение налога может быть сформулировано следующим образом.

Налог — это форма отчуждения ресурсов физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти. Налоги — это порождение государства, и в этом своем качестве они существовали и могут в принципе существовать вне товарно-денежных отношений. Однако современное законодательство отстранилось от всех «неденежных» форм перераспределения ресурсов, поэтому существует следующее «юридическое» определение налога, закрепленное частью первой Налогового кодекса Российской Федерации.

Налог — обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст. 8 части I Налогового кодекса РФ) [2].

В настоящее время в налоговой системе Российской Федерации предусмотрена также такая экономическая категория как «сбор». Основным отличием сбора от налога является то, что налог взимается на основе принципа индивидуальной безвозмездности, в то время как уплата сбора предполагает при определенных условиях некоторую возмездность.

Перечень налогов и сборов установлен Налоговым Кодексом РФ (ст. 13 НК РФ) и включает в себя следующие виды налогов.

Федеральные налоги: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина. Федеральные налоги устанавливаются законодательными актами РФ и взимаются на всей ее территории.

К региональным налогам относятся: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

К местным налогам относятся: земельный налог; налог на имущество физических лиц.

Целями введения некоторых налогов могут являться не только фискальные цели, заключающиеся в обеспечении формирования доходов бюджетов, но и цели государственного регулирования экономикой.

В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний, запретов и т.п. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и осуществляется посредством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели. Все это предопределяет практическую реализацию в рыночной экономике нескольких функций налогов.

Функция налога — это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. В экономической теории выделяют как функции отдельного налога, так и функции налоговой системы в целом. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов государства [19, стр. 22].

Фискальная функция выступает в качестве первоначальной, поскольку она является причиной возникновения и существования налогов. Фискальная функция создает материальную основу государственной политики. Если налог не выполняет фискальную функцию, то и другие его функции не реализуются. Посредством фискальной функции реализуется главное общественное на-

значение налогов — формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе[19, стр. 90].

Достижение социальной справедливости реализуется через систему прогрессивного налогообложения, а также перераспределения через налогово-бюджетную систему ресурсов от наиболее обеспеченных слоев населения к наименее. Регулирующая функция налогов обладает рядом свойств, характеризующих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Изначально регулирующая функция налогов носила чисто фискальный характер: наполнить государственную казну, чтобы иметь возможность содержать армию, чиновничий аппарат, а со временем и социальную сферу. Но с тех пор, как государство посчитало необходимым активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у него появились регулирующие функции, которые осуществлялись через налоговый механизм.

Третьей функцией налогов, является стимулирующая. Стимулирующая функция ориентирует налоговый механизм на стимулирование плательщика к определенным действиям. Ради достижения необходимого ему эффекта государство готово допустить временную потерю части налоговых средств путем предоставления льгот, отсрочки платежей, налоговых каникул. Стимулирующая функция влечет активизацию технического прогресса, увеличение количества рабочих мест, инвестиций в соответствующие отрасли народного хозяйства (расширение одних производств и сокращение других). С этой целью затраты на внедрение новой техники, благотворительную деятельность (определенных размерах) не облагаются налогом на прибыль и т.д. Объективно существует своего рода оптимальный уровень изъятия в бюджет дохода у налогоплательщика, который достаточен для стимулирования производства. Его превышение подрывает саму основу хозяйственной деятельности предприятия. Задача стимулирующей функции налогов состоит в том, чтобы наряду с применением оптимального уровня изъятий, создавать стимулы для развития приоритетных отраслей и производств, обеспечивающих экономический прогресс общества[19, 93].

Некоторые исследователи кроме вышеназванных функций выделяют еще и контрольную функцию налоговой системы [33, стр. 56]. Вместе с тем, эта функция налоговой системы используется далеко не всегда и не в полной мере. В принципе, через реализацию контрольной функции появляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря ей возникает возможность оценивать эффективность каждого налогового канала в целом, выявлять необходимость внесения изменений 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 эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики.

1.2 Международные и отечественные стандарты формирования и учета налога на прибыль

В соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиками налога на прибыль в России являются:

1. Российские организации, кроме перешедших на специальные налоговые режимы - УСН, ЕНВД, ЕСХН, а также занимающиеся игорным бизнесом.
2. Иностранные организации, действующие через постоянные представительства в РФ, и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Это денежная величина, определяемая как превышение полученных доходов над учтенными для целей налогообложения расходами.

Суммарно определяется налоговая база по хозяйственным операциям, прибыль от которых облагается общей ставкой в размере 20%.

На мой взгляд, интересным может быть сравнение налогообложения налогом на прибыль в России, в США и в Германии, его и привожу в настоящей работе.

В России общая налоговая ставка составляет 20%, из них 2% зачисляется в федеральный бюджет, 18% - в бюджеты субъектов РФ.

Законами субъектов РФ размер ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в региональные бюджеты. Однако в этом случае размер ставки не может быть ниже 13,5%.

Что же касается корпорационного налога в США (или налог с прибыли корпораций), то он взимается на федеральном уровне и на уровне штатов. Федеральное налогообложение прибылей корпораций в США определяется Разделом 11 Кодекса внутренних доходов.

Американские компании платят налоги со всех своих доходов, включая те, которые получены за рубежом за исключением разрешенных законом вычетов (скидок).

Скидки делятся на обычные (зарплата; налоги, уплаченные штатам и местным органам власти; налог на социальное обеспечение; рентные платежи; расходы на ремонт и амортизацию; расходы на проведение НИОКР; расходы на рекламу и др.) и специальные (чистые операционные убытки; 85-100% от суммы полученных дивидендов).

Ставка по налогу начинается с 15% приходя к средней величине 35% и зависит от размера полученной прибыли. Налог на прибыль взимается по трехразрядной шкале ставок: 8% - на первые 50 тыс. долл. прибыли, 18% - на следующие 25 тыс. долл. прибыли и 28% - на прибыль сверх этой суммы.

Налог на прибыль корпораций в США представляет собой форму изъятия денег в основном у богатых предприятий [26].

Применение прогрессивной шкалы предусматривает пониженные ставки для средних и малых фирм, являющихся наиболее динамичным элементом частного предпринимательства и играющих существенную роль в создании крупных инноваций, расширении производства и увеличении занятости.

Несмотря на существование официальной ставки налога на прибыль корпораций, доля прибыли многих американских компаний, уходящая на уплату налогов, резко сократилась и в некоторых случаях оказывается равной нулю.

Компании могут совершенно законно «оптимизировать» свои налоги, вычитая из облагаемой суммы производственные расходы.

Кроме того, в соответствии с американским налоговым законодательством некоторые виды дохода вообще не облагаются налогом.

Особая разновидность налогового инвестиционного кредита - так называемые скидки на истощение недр, заметно уменьшающие налогообложение прибыли отдельных отраслей добывающей промышленности.

Подобная льгота играет важную роль в развитии добывающей промышленности США.

Согласно результатам исследования, проведенного Организацией экономического сотрудничества и развития, репрезентативная ставка, по которой американские корпорации платят налог с прибыли, составляет в среднем около 24 процентов. Это немного меньше, чем в среднем по ОЭСР – организации, в состав которой входят 34 государства[26, стр. 45].

Принцип налогового кредита помогает решить вопрос двойного налогообложения в США.

В соответствии с ним компании возмещаются налоговые потери, понесенные за рубежом в пределах внутренней американской налоговой ставки.

Для федерального бюджета налог на прибыль служит весьма значимым источником дохода (после индивидуального подоходного налога и налогов с заработной платы).

По итогам 2010 г., доля налога на прибыль в доходах федерального бюджета составляла около 15,7%. А его доля в консолидированном бюджете субъектов РФ занимает 21%.

В Германии под термином "корпорация" имеется в виду юридическое лицо, которое является объединением с самостоятельностью по отношению к своим участникам[39, стр. 14].

Корпорациями в чистом виде являются акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью. Как следствие (в виду ограниченного количества налогоплательщиков), доля данного налога в бюджете незначительна.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиками за календарный год.

При образовании объекта налогообложения используется ускоренная амортизация.

В отношении налога с корпораций существует ограниченная и неограниченная налоговая повинность.

Немецкие общества подлежат налогообложению по единой ставке в размере 15%, плюс надбавка за солидарность 5,5% от суммы налога.

Таким образом, фактическая ставка равна 15,825%.

Для мелких компаний, доход которых не превышает 10 тыс. евро, устанавливается необлагаемый минимум в размере 5 тыс. евро. Если доход свыше 10 тыс. евро, необлагаемый минимум сокращается.

Таким образом, для компаний с доходом ниже 10 тыс. евро фактическая ставка налога на прибыль составляет менее 12,5%, тогда как при налогообложении компаний с более высоким доходом применяется ставка 25%.

Существует в Германии проблема двойного налогообложения, которая появляется при включении дивидендов, выплачиваемых акционерам из чистого дохода корпораций в облагаемый личный доход физического лица [39, стр. 15].

Данная проблема решена в Германии посредством зачета суммы налога, уплаченного корпорацией при формировании налогооблагаемой базы у акционеров по подоходному налогу.

В Германии действует особая льгота - ускоренная амортизация. С ее помощью предприятие может списать стоимость основного средства гораздо быстрее, формируя величину амортизационных расходов большую, чем экономически обоснованная амортизация.

Таким образом, предприятия могут снижать налоговую базу по налогу на прибыль в первые годы эксплуатации основных средств.

Методы и нормы амортизации - предмет тщательно разработанного законодательства.

Федеральное министерство финансов и министерства финансов земель публикуют официально установленные таблицы, которые определяют методы и нормы амортизации по различным видам основных активов и содержат подробные инструкции по их использованию.

Чаще всего применяется метод допущения для первых лет службы, резко завышенных по сравнению с линейным методом норм амортизации и резко заниженных норм для последующих лет (при неизменном общем сроке предполагаемой службы).

Наиболее льготные нормы амортизации определены для основных активов отдельных секторов экономики, например судов и самолетов, жилищного фонда, госпиталей, основных фондов мелкого предпринимательства, а также для всех основных фондов восточногерманских земель[39 стр. 16].

Таблица 1.1 - Особенности законодательства зарубежных стран по налогу на прибыль

Позиция в налоговом законодательстве	Германия	США	Россия
1	2	3	4
Термин «налог на прибыль»	Термин «налог на прибыль» от-дельно не употребляется, так как корпорационный налог — это его совокупность с другими налогами: а) с промышленным налогом; б) налогом на прирост капитала	Налог с прибыли корпораций является самостоятельным налогом.	Налог на прибыль организаций является самостоятельным налогом

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3	4
Территориальное дифференцирование	Неограниченная налоговая повинность распространяется на все доходы тех юридических лиц, дирекция которых или местонахождение располагается на территории ФРГ. Ограниченную налоговую повинность несут те юридические лица, которые получают доходы в ФРГ, но постоянное представительство имеют за ее пределами.	Территориальное дифференцирование налога устанавливается на федеральном уровне в зависимости от развития регионов	Возможно только уменьшение ставки налога в части, приходящейся на территориальный бюджет, субъектами РФ
Финансовый и налоговый учет	Применение двух видов отчетности — коммерческой и налоговой, составленной на основе коммерческой отчетности, но измененной в соответствии с налоговыми правилами. Коммерческий вариант может быть составлен в виде баланса результатов и баланса имущества. Распределение статей по отчетным периодам между смежными периодами применяется при составлении только	Нет принципиальных различий в финансовом и налоговом учете, раскрытие отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов с пересчетом при изменении ставки налога, отражением в налоговой декларации и созданием резерва	Принципиальные отличия в финансовом и налоговом учете, не позволяющие объединять их на этапе отчетности; отдельный учет доходов и расходов для расчета налога на прибыль
Амортизация	Использование амортизации для уменьшения налогооблагаемой базы или упрощения расчетов: а) для производственных машин и оборудования разрешено увеличение годовых норм амортизации в 3 раза в первые годы службы; б) не начисляется амортизация на активы ниже определенной стоимости и сроком предполагаемого использования до 3-х лет; в) амортизация в целях налогообложения не учитывается	Амортизация зданий начисляется по прямолинейному методу. Для остаточного имущества метод регрессивного баланса с начальным двукратным списанием при сроке службы до 20 лет и полукратным - при сроке службы свыше 20 лет. Можно переходить на прямолинейный метод	Установлено 2 способа начисления амортизации, возможности уже: а) увеличение норм в 3 раза возможно только для основных средств, предоставленных в лизинг; б) стоимостной критерий установлен только в налоговом учете; срок службы до года; в) амортизационные отчисления вычитаются из дохода

Налог на прибыль существует во всех развитых странах. С помощью этого налога государство реализует фискальную и регулирующую функцию, помогая развиваться тем отраслям экономики, в которых нуждается государство.

Во многих странах данный налог является одним из самых важных источников пополнения бюджета.

Рассмотренный мировой опыт выявил некоторые тенденции в налогообложении прибыли.

В западных налоговых системах при налогообложении прибыли разрешено исключать из валовой прибыли почти все издержки при незначительных ограничениях.

Решение проблемы сочетания фискальной и регулирующей функций налога на прибыль в различных странах варьируется, для США и Германии характерно установление высоких ставок налога и сохранения льгот для предприятий до принятия пониженных ставок и сокращения основной массы льгот.

Проанализировав налог на прибыль в трех странах (России, США и Германии) можно сделать вывод, что наибольшая процентная ставка представлена в США (35 %), но стоит отметить, что существует много законных способов обнулить данную ставку или получить скидку.

В Германии же среди трех стран ставка меньше, но и данный налог взимается с ограниченного числа предприятий.

Налог на прибыль в России имеет как сходные, так и отличительные черты в сравнении с данным налогом в зарубежных странах.

Нашей стране, на мой взгляд, необходимо учитывать опыт иностранных государств для совершенствования налогообложения прибыли, который бы оптимально позволил реализовать фискальную и регулирующую функцию данного налога.

Налог на прибыль является составным элементом налоговой системы России. Это прямой налог, его сумма зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций, обеспечи-

вадет стабильность инвестиционных процессов в сфере производства продукции (товаров, услуг), а также законное наращивание капитала.

В налоговой системе он определен как федеральный, распределяемый по уровням бюджета в соответствии с законодательными актами о формировании бюджета страны на каждый финансовый год (п. 1 ст. 284 НК РФ)[2]; следовательно, налог на прибыль - регулирующий. Он занимает среди доходных источников бюджетов всех уровней второе место после косвенных налогов, но прослеживается тенденция к уменьшению его доли, что связано как с уменьшением ставки налогообложения, так и с нестабильностью развития производства. Взимания налога на прибыль осуществляется согласно положениям главы 25 НК РФ.

Плательщиками налога на прибыль организаций являются: российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации (ст. 246 НК РФ)[2].

Российские юридические лица, имеющие обособленные подразделения, исчисляют и уплачивают сумму налога в федеральный бюджет, определяя как базу доходы в целом по организации (п. 1 ст. 288 НК РФ)[2], а в региональный и местный бюджеты - по местонахождению каждого подразделения по действующим на этих территориях ставкам, исходя при этом из доли прибыли конкретного предприятия (п. 2 ст. 288 НК РФ)[2], которая рассчитывается по формуле: $D_{п} = Ч_{п} : Ч_{о}$, где $D_{п}$ - доля прибыли обособленного подразделения; $Ч_{п}$ - среднесписочная численность работников подразделения (рассчитывается за тот же период, за который определяется сумма авансового платежа или налога на прибыль); $Ч_{о}$ - общая среднесписочная численность работников организации с учетом всех подразделений.

Если на территории одного субъекта РФ организация имеет несколько подразделений, то сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет данного субъекта РФ, будет определяться из совокупности всех этих структурных подразделений. Налогоплательщик самостоятельно определяет, дока-

кому из них будет осуществлять расчет и уплату налогов, уведомив об этом решении налоговые органы, в которых эти обособленные подразделения состоят на учете (п. 2 ст. 288 НК РФ)[2].

Объектом налогообложения по служит прибыль организации, рассчитываемая как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных и признанных в соответствии с законодательством расходов (ст. 247 НК РФ)[2]. Доход в свою очередь определяется как сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов (включая земельные участки), иного имущества предприятий и выручки от внереализационных операций. Из этого следует, что доходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль, подразделяются на два основных вида: от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее доходы от реализации) и внереализационные. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю: налог на добавленную стоимость, акцизы и иные аналогичные обязательные платежи. Основанием для признания доходов являются первичные бухгалтерские и другие документы, подтверждающие поступление выручки, а также документы налогового учета (ст. 248 НК РФ)[2].

В соответствии с действующим законодательством доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 249 НК РФ)[2]. Понятие «выручка» в данном случае включает в себя все поступления, связанные с расчетами за реализованные товары и имущество и выраженные как в денежной, так и в натуральной форме, включая суммовые разницы, полученные проценты за предоставленный коммерческий кредит и т.д. Отдельно оговорены особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков и доходов, полученных в связи с особыми обстоятельствами.

В ст. 250 НК РФ [2] определен перечень внереализационных доходов.

В ст. 251 НК РФ[2] указаны доходы, которые не учитываются при определении налоговой базы.

При исчислении прибыли должны быть правильно определены расходы. Не все произведенные затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг). Расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и подтвержденные оформленными в соответствии с законодательством документами затраты, осуществленные налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ)[2]. Расходы делятся на связанные с производством и реализацией и вне-реализационные.

Расходы, связанные с производством и реализацией, группируются в соответствии с их экономическим содержанием (п. 2 ст. 253 НК РФ)[2]: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы.

К материальным расходам относятся затраты, перечень которых содержится в п. 1 ст. 254 НК РФ[2].

В расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в любой - денежной или натуральной – форме: заработная плата, надбавки, компенсации, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми (контрактами) или коллективными договорами (ст. 255 НК РФ)[2].

Для определения суммы начисленной амортизации применяются устанавливаемые законом определения и нормы. Амортизируемыми признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом могут быть признаны капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств. Срок полезного использования данного имущества должен быть более 12 месяцев, а первоначальная

чальная стоимость более 100 000 рублей (п. 1 ст. 256 НК РФ в редакции от 08.06.2015).

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и т.д.), а также материально-производственные запасы, незавершенное капитальное строительство и другое имущество в соответствии с законодательством (п. 2 ст. 256 НК РФ)[2].

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ [2] амортизируемое имущество организации распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками полезного использования.

В случае если невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет, но не более срока деятельности самого налогоплательщика (п. 2 ст. 258 НК РФ)[2].

Согласно ст. 259 НК РФ организации имеют право выбрать для начисления амортизации в налоговом учете один из двух способов (линейный или нелинейный), за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов, а также амортизируемых основных средств, используемых налогоплательщиками, указанными в п. 1 ст. 275.2 НК РФ [2] исключительно при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья. Выбранный метод закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.

Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. Налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

К прочим расходам относятся: расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ), расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ)[2], расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработ-

ки (ст. 262 НК РФ)[2], расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК РФ)[2], а также расходы, указанные в ст. 264 НК РФ[2]. По некоторым расходам могут быть созданы резервные фонды, формирование которых происходит в соответствии с налоговым законодательством. К вне-реализационным расходам отнесены обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией, перечисленные в ст. 265 НК РФ[2]. Законодательно определены расходы, не учитываемые при определении налоговой базы (ст. 270 НК РФ)[2]. В целях определения доходов и расходов организации используют два метода: начисления или кассовый.

При выборе метода начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества и имущественных прав в их оплату. Датой получения дохода от реализации признается день отгрузки или передачи товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Для внереализационных доходов дата их получения устанавливается индивидуально, в зависимости от вида дохода (ст. 271 НК РФ)[2].

Расходы также признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времен их фактической оплаты, а исходя из условий конкретных сделок и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (п. 1 ст. 272 НК РФ)[2].

По материальным и прочим расходам возможны две даты признания: день передачи сырья и материалов в производство (при этом расходами признаются только то сырье и материалы, которые приходятся на собственно производственные нужды) и день подписания акта приемки-передачи (для оплаты услуг или работ производственного характера).

Амортизационные отчисления и заработная плата отражаются в составе расходов ежемесячно (ст. 272 НК РФ)[2].

Использование кассового метода ограничено: применяют его организации, у которых за предыдущие четыре квартала средняя сумма выручки от реали-

зации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 000 000 руб. за каждый квартал. Если в течение налогового периода средняя выручка за квартал превысит этот лимит, то налогоплательщик должен пересчитать налог на прибыль с начала налогового периода.

Датой получения дохода при этом является день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, поступление иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты (ст. 273 НК РФ)[2]. Расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль по мере списания данного сырья и материалов в производство и в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, учитывается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

Преимуществом кассового метода является то, что налоги исчисляются после получения оплаты за реализованные товары (работы, услуги), и существует реальная возможность перечисления их в бюджет.

Налоговой базой рассматриваемого налога признается денежное выражение прибыли (ст. 274 НК РФ)[2].

Доходы от реализации и внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ. Определение налоговой базы осуществляется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток - отрицательная разница между доходами и расходами, - налоговая база признается равной нулю. Убытки, полученные организацией в предыдущем или в нескольких предыдущих налоговых периодах, уменьшают базу текущего периода на всю сумму убытка или на ее часть при условиях, определенных п. 2 ст. 283 НК РФ[2]. Если убытки понесены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Организация хранит документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение времени, когда она уменьшает налоговую базу.

Для налога на прибыль предусмотрено несколько налоговых ставок в зависимости от вида полученного дохода (ст. 284 НК РФ)[2].

Налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов, при этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 процентов, зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента, если иное не предусмотрено ст. 284 НК РФ[2].

Для организаций - резидентов особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны.

Положения п. 1 ст. 284 НК РФ [2] не применяются: налогоплательщиками, указанными в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, при исчислении налоговой базы при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья и при исчислении налоговой базы налогоплательщиками - контролирующими лицами по прибыли контролируемых ими иностранных компаний.

Налоговым периодом при исчислении налога на прибыль устанавливается календарный год, а отчетным - 1 квартал, полугодие и 9 месяцев. Для налого-

плательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, 2 месяца, 3 месяца и так далее до окончания календарного года (ст. 285 НК РФ)[2].

Порядок исчисления налога и авансовых платежей оговорен в ст. 286 НК РФ[2]. Порядок и сроки уплаты налога на прибыль и авансовых платежей определены в ст. 287 НК РФ[2]. Действующим законодательством установлены правила исчисления и уплаты налога на прибыль бюджетными учреждениями, некоммерческими организациями, не имеющими дохода от реализации товаров (работ, услуг), участниками простых товариществ, и др.

Высокая взаимосвязь налоговых и бухгалтерских правил имеется в Германии, Франции, Испании, Греции, Японии, Бельгии, Италии и др. (например - нормы амортизации основных средств, устанавливаемые для целей налогообложения, должны применяться для составления финансовой отчетности).

К странам, имеющим низкую взаимосвязь налоговых и бухгалтерских правил, относят Великобританию (максимальная степень независимости), США, Нидерланды, Канаду, Австралию, Новую Зеландию. В целях определения налогооблагаемой базы налоговые органы осуществляют корректировки финансовой отчетности, однако напрямую не влияют (или влияют несущественно) на ее формирование.

Существование двух моделей взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учета возникло благодаря существованию разных правовых систем. Самые распространенные - романо-германская правовая семья (кодифицированное право) и семья прецедентного права (33,стр. 27).

Источником романо-германской правовой семьи является римское право. Закон – основной источник права, его основу составляют материальные нормы. Он формируется высшим представительным органом или путем референдума. Правила и процедуры бухгалтерского учета жестко и детально регламентированы действующим законодательством. Бухгалтерское дело зависит от того, как строго и последовательно используются законы.

Во странах кодифицированного права финансовая отчетность используется для удовлетворения информационных потребностей кредиторов и государственных органов. Большая взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета обусловлена тем, что основными источниками финансирования предприятий выступают государство и банки.

Правовая семья прецедентного права возникла на основе английского права, созданное королевскими судами Англии.

Прецедентное право – это комплекс казусных правил, составляющих основу судебных решений, имеющих значение прецедента, обязательного для других судов при разрешении аналогичных дел [33, стр. 28].

Закон – это консолидация прецедентов, который считается второстепенным источником права. Он изменяет или отменяет норму прецедентного права, но действие закона осуществляется в контексте судебного-прецедентного толкования и применения.

Если прецедент отсутствует, что суды опираются на обычай в качестве источника прецедентного права. В странах общего права правила учета диспозитивные и определены стандартами, которые разрабатываются негосударственными органами – советами по стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Финансовая отчетность предназначена для удовлетворения информационных потребностей инвесторов (рынка капитала).

Низкая степень взаимосвязи налогового и бухгалтерского учета обусловлена тем, что основным источником финансирования организаций является рынок.

В странах общего права параллельно сосуществуют бухгалтерский и налоговый учет, отдаленные друг от друга. Налоговый и бухгалтерский учет в организации может вестись разными структурами.

Учет в целях налогообложения представляет собой самостоятельную систему с собственными методами. Система общего права основана на том, что бухгалтерский учет с налоговым должны носить односторонний характер, т.е.

правила составления финансовой отчетности используются в целях налогообложения.

Таблица 1.2- Взаимосвязь бухгалтерских и налоговых правил в зарубежных странах

Страны	
Австрия, Бельгия, Греция, Египет, Италия, Испания, Норвегия, Португалия, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония и др.	Голландия, Австралия, Великобритания, Гон-конг, Израиль, Ирландия, Индия, Канада, Кипр, Нидерланды, Новая Зеландия, США и др.
Взаимосвязь бухгалтерских и налоговых правил	
Высокая	Низкая
Правовая семья (право)	
Романо-германская правовая семья (кодифицированное право)	Семья прецедентного права (общее право)
Суть взаимосвязи	
Учетные правила сформированы на уровне законов и имеют характер предписаний. Финансовая отчетность предназначена для информирования кредиторов и налоговых органов. Налоговая отчетность аналогична финансовой отчетности, нормированные учетные показатели заданы налоговыми органами для финансового и налогового учета	В целях определения налогооблагаемой базы налоговые органы делают корректировки финансовой отчетности и не влияют на ее формирование. Правила учета определены стандартами, которые разработаны негосударственными органами. Финансовая отчетность должна информировать инвесторов. Бухгалтерский и налоговый учет существуют параллельно.
Достоинства	
Экономичность; относительная простота; отсутствие необходимости в расчете отложенных налогов; проводится проверка выполнения норм законодательства	Отражается экономическая ситуация для оценки финансового состояния и результатов деятельности юридического лица
Недостатки	
Финансовая отчетность нацелена на минимизацию налогов, в связи с чем затрудняет оценку финансового положения юридического лица. Налоговый учет доминирует над бухгалтерским.	Учет относительно дорогой, необходимость расчета отложенных налогов; проверка финансовой отчетности требует значительных трудозатрат.

В России для ведения бухгалтерского учета организациями налога на прибыль приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114 Н введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02[13]. Цель применения ПБУ 18/02 организациями изложена в п. 1 Положения «Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие

в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций»:

- определение взаимосвязи показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

- отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отличия налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

- отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Основной целью ПБУ 18/02 является взаимоувязка бухгалтерской и налоговой прибыли. В связи с чем, цель российского стандарта смещается в сторону налогового контроля и обеспечения дополнительной информационной базы для налоговых органов.

Лица, на которые не распространяется действие ПБУ 18/02:

- организации, не являющиеся налогоплательщиками налога на прибыль организаций (п. 1 ПБУ 18/02). Российские организации должны применять данное Положение, даже если они фактически не платят налог на прибыль по причине убыточности, так как согласно ст. 246 Налогового кодекса РФ они остаются налогоплательщиками. Если основная деятельность организации – производство сельскохозяйственной продукции, налоги платят в общем порядке, при этом применяется нулевая ставка налога на прибыль, то данная организация должна вести учет и составлять отчетность согласно требованиям, указанным в ПБУ 18/02;

- организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход и упрощенную систему налогообложения – в части прибыли (убытка) от соответствующих видов деятельности;

- иностранные организации согласно ст. 246 НК РФ и ст. 4 закона «О бухгалтерском учете» должны применять данное ПБУ 18/02, только если они осуществляют деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (ст. 306 НК РФ) и (или) имеют филиалы и представительства, расположенные на территории Российской Федерации и получающие доходы от источников в Российской Федерации;

- кредитные организации и бюджетные учреждения;

- ПБУ 18/02 могут не применять субъекты малого предпринимательства и некоммерческие организации (п. 2 ПБУ 18/02)[13].

Для отражения в бухгалтерском учете сумм, влияющих на величину налога на прибыль, в ПБУ 18/02 используются следующие показатели:

- постоянные и временные разницы;

- постоянные налоговые активы и обязательства;

- отложенные налоговые активы и обязательства;

- условный расход и доход по налогу на прибыль;

- текущий налог на прибыль.

Постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства возникают, когда доходы или расходы признаются в разных суммах в бухгалтерском учете и в налоговом учете, а также вследствие различного порядка формирования первоначальной стоимости активов в бухгалтерском и в налоговом учете.

Информация опостоянных и временных разниц формируется в бухгалтерском учете на основании первичных учетных документов по счетам бухгалтерского учета, либо в порядке, который определяется организацией самостоятельно. В этом случае организация обособленно отражает в бухгалтерском учете постоянные и временные разницы и обеспечивает аналитический учет временных разниц. Для этого их нужно отразить дифференцированно по видам активов и обязательств, в отношении которых возникла временная разница.

Правила отражения в бухгалтерском учете информации о постоянных и временных разницах и способ ведения аналитического учета временных разниц закрепляются в учетной политике организации. Постоянные налоговые активы и обязательства формируются вследствие возникновения постоянных разниц между данными бухгалтерского и налогового учета.

Постоянные разницы – это доходы и расходы, которые оказывают влияние на формирование бухгалтерской прибыли (убытка), но не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, либо доходы и расходы, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаются для целей бухгалтерского учета.

Постоянные разницы возникают, если:

- расходы учитываются при формировании финансового результата в бухгалтерском учете в полном объеме, а для целей налогового учета нормируются (представительские расходы, расходы на рекламу, расходы на создание резервов по сомнительным долгам и т.д.);

- расходы приняты в налоговом учете, а в бухгалтерском не влияют на формирование финансового результата;

- организация передала свое имущество (товары, работы, услуги) на безвозмездной основе. При расчете налоговой базы по налогу на прибыль расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества, включая остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, не учитываются. В бухгалтерском учете эти суммы отражаются в составе расходов;

- остался убыток прошлых лет, который по истечении 10 лет не может быть принят в целях налогообложения (ст. 283 НК РФ)[2];

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) – это сумма, увеличивающая платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянный налоговый актив (ПНА) отражает уменьшение налога на прибыль.

Постоянные налоговые обязательства и активы формируются в том отчетном периоде, в котором возникла постоянная разница.

Сумма постоянного налогового обязательства (актива) равняется произведению постоянной разницы и ставки налога на прибыль, действующей на отчетную дату.

Таблица 1.3 - Порядок формирования постоянных налоговых обязательств и активов

Доходы, расходы	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Образующая постоянная разница (положительная ППР; отрицательная ПОР)	Сформированное постоянное обязательство (ПНО), постоянный актив (ПНА)	Влияние ПНО / ПНА на бухгалтерскую прибыль отчетного периода в целях исчисления налогооблагаемой базы
1	2	3	4	5	6
Доходы	Признаются	Не признаются	ПОР	ПНА	Уменьшает
	Больше	Меньше	ПОР	ПНА	Уменьшает
	Не признаются	Признаются	ППР	ПНО	Увеличивает
	Меньше	Больше	ППР	ПНО	Увеличивает
Расходы (убытки)	Признаются	Не признаются	ППР	ПНО	Увеличивает
	Больше	Меньше	ППР	ПНО	Увеличивает
	Не признаются	Признаются	ПОР	ПНА	Уменьшает
	Меньше	Больше	ПОР	ПНА	Уменьшает

Организации отражают в бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства и активы на счете 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянные налоговые обязательства/активы» в корреспонденции со счетом 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» кредит счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» – начислено постоянное налоговое обязательство;

Дебет счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – начислен постоянный налоговый актив.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства возникают, если образуются временные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы делятся на вычитаемые (ВВР) и налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы возникают, когда расходы в бухгалтерском учете в отчетном периоде уменьшили бухгалтерскую прибыль, а в налоговом учете будут приняты только в следующем отчетном (налоговом) периоде или позже:

- в отчетном периоде амортизация для целей бухгалтерского учета начислена в большей сумме, чем в налоговом учете;

- организация применяет разные способы признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- организация применяет кассовый метод в целях исчисления налога на прибыль и на конец отчетного периода у нее имеется кредиторская задолженность за приобретенные товары (работы, услуги). Эта задолженность в бухгалтерском учете признается в составе расходов организации при принятии приобретенного имущества (работ, услуг) к учету, а в налоговом – только после оплаты.

Возникновение вычитаемой временной разницы обуславливает появление отложенного налогового актива (ОНА). Сумма ОНА увеличивает налог на прибыль в отчетном периоде (в момент ее возникновения) и уменьшает налог на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных (налоговых) периодах. Отложенные налоговые активы формируются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы.

Величина ОНА равна произведению вычитаемой временной разницы и ставки налога на прибыль, действующей на отчетную дату.

Таблица 1.4 - Формирование отложенных налоговых обязательств и активов

Доход, расход	Отчетный период		Следующий период		Обра- зую- щая- ся НВР и ВВР	Сфо- рми- ро- ван- ные ОНА и ОНО	Влияние ОНА / ОНО на бух- галтерскую прибыль от- четного пе- риода в целях исчисления налогообла- гаемой базы
	Бухгалтер- ский учет	Налоговый учет	Бухгалтер- ский учет	Налоговый учет			
1	2	3	4	5	6	7	8
Доход	Учитывает- ся	Не учиты- вается	Не учитыва- ется	Учитывает- ся	НВР	ОНО	Уменьшает
	Не учитыва- ется	Учитыва- ется	Учитывается	Не учитыва- ется	ВВР	ОНА	Увеличивает
	Больше	Меньше	Меньше	Больше	НВР	ОНО	Уменьшает
	Меньше	Больше	Больше	Больше	ВВР	ОНА	Увеличивает
Рас- ход	Учитывает- ся	Не учиты- вается	Не учитыва- ется	Учитывает- ся	ВВР	ОНА	Увеличивает
	Не учитыва- ется	Учитыва- ется	Учитывается	Не учитыва- ется	НВР	ОНО	Уменьшает
	Больше	Меньше	Меньше	Больше	ВВР	ОНА	Увеличивает
	Меньше	Больше	Больше	Больше	НВР	ОНО	Уменьшает

Организации отражают в бухгалтерском учете отложенные налоговые активы на счете 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» записью: дебет 09 «отложенные налоговые активы» кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» – начислен отложенный налоговый актив.

Организации вправе решать, насколько детально нужно вести аналитический учет при отражении отложенных налоговых активов. Выбранный способ должен быть закреплен в учетной политике. Аналитический учет отложенных налоговых активов должен быть построен так, чтобы определить причину возникновения вычитаемой временной разницы. С уменьшением или полным погашением вычитаемых временных разниц уменьшаются или полностью погашаются отложенные налоговые активы. Сумма погашения должна быть отра-

жена в бухгалтерском учете бухгалтерской записью: дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» кредит 09 «Отложенные налоговые активы» – погашен отложенный налоговый актив.

В случае отсутствия в текущем отчетном периоде налогооблагаемой прибыли, но вероятно ее возникновение в последующих отчетных периодах, то суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до отчетного периода, когда в организации возникнет налогооблагаемая прибыль.

Если выбывает объект учета, в связи с которым начислялся отложенный налоговый актив, то остаток непогашенного отложенного налогового актива списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»: дебет счета 99 «Прибыли и убытки» кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы» – списан отложенный налоговый актив.

Налогооблагаемые временные разницы могут быть образованы, когда налоговая база по налогу на прибыль уменьшается, а бухгалтерская прибыль будет уменьшена на эту сумму в следующем отчетном периоде или в последующих периодах.

- в отчетном периоде в бухгалтерском учете амортизация начислена в меньшей сумме, чем в налоговом учете;

- организация применяет кассовый метод в целях исчисления налога на прибыль и в ее учете числится дебиторская задолженность, сумма которой учтена в составе доходов при формировании ОНА бухгалтерской прибыли, а в налоговом учете будет признана как доход после получения оплаты от покупателя (заказчика).

Возникновение налогооблагаемых временных разниц приведет к формированию отложенных налоговых обязательств (ОНО). Они приводят к уменьшению суммы налога на прибыль в текущем отчетном периоде (в момент возникновения ОНО) и к увеличению налога на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Отложенные налоговые обязательства должны быть признаны в том отчетном периоде, когда возникли налогооблагаемые временные разницы. ОНО

– это произведение налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату. В бухгалтерском учете ОНО отражаются записью: дебет счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» – начислено отложенное налоговое обязательство.

Организация может не начислять отложенные налоговые обязательства по каждой возникшей временной разнице и не отражать их подетально в бухгалтерском учете, а определить их размер по итоговым данным о размере налогооблагаемых временных разниц, сформированных за отчетный период.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц уменьшаются или полностью погашаются отложенные налоговые обязательства.

Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете записью: дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – погашено отложенное налоговое обязательство.

Когда объект учета, по причине которого было начислено отложенное налоговое обязательство, выбывает, сумма не полностью погашенного ОНО списывается в кредит счета 99 «Прибыли и убытки»: дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – списано отложенное налоговое обязательство.

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [13] ввело понятие «условный расход (условный доход) по налогу на прибыль» - сумма, которая является произведением финансового результата по данным бухгалтерского учета и ставки налога на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль отражается в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки», субсчете «Условный расход/доход по налогу на прибыль». Условный расход по налогу на прибыль начисляется бухгалтерской записью: дебет счета 99 «Прибыли и убытки» кре-

дит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – отражена сумма условного расхода по налогу на прибыль.

Сумма условного дохода по налогу на прибыль: дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредит счета 99 «Прибыль и убытки» – начислен условный доход по налогу на прибыль.

Текущим налогом на прибыль ПБУ 18/02 является сумма условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, скорректированная на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода. Текущий налог рассчитывается по формуле: $TНП = УР (УД) + ПНО - ПНА + ОНА - погашение ОНА - ОНО + погашение ОНО$, где ТНП – текущий налог на прибыль; УР – условный расход; УД – условный доход; ПНО – постоянные налоговые обязательства; ПНА – постоянные налоговые активы; ОНА – отложенные налоговые активы; ОНО – отложенные налоговые обязательства.

В отчете о финансовых результатах показатель чистой прибыли (убытка) получен путем сложения (вычитания) соответствующих строк.

Прибыль до налогообложения + Изменение отложенных налоговых активов – Изменение отложенных налоговых обязательств – Текущий налог на прибыль + (-) Доходы и расходы, списанные на счет 99 «Прибыли и убытки» до налогообложения.

Согласно п. 22 ПБУ 18/02[13] организация может определять величину текущего налога на прибыль одним из двух способов:

- рассчитывать сумму текущего налога на прибыль на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с п. 20 и 21 ПБУ 18/02 (т. е. исходя из величины условного расхода или условного дохода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств);

- исчислять сумму текущего налога на прибыль на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

Способ определения величины текущего налога на прибыль организация закрепляет в учетной политике.

В бухгалтерском балансе отложенные налоговые активы должны быть отражены в качестве внеоборотных активов, отложенные налоговые обязательства – как долгосрочные обязательства.

По строке «Отложенные налоговые активы» бухгалтерского баланса отражается величина отложенных налоговых активов. Для заполнения показателя по строке берется остаток по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы»

По строке «Отложенные налоговые обязательства» бухгалтерского баланса отражается остаток по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства». Задолженность по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражается в балансе в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога (кредитовое сальдо счета 68 субсчета «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль организаций»).

Переплата по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период учитывается в бухгалтерском балансе в виде дебиторской задолженности в размере переплаты или излишне взысканной суммы налога (дебетовое сальдо счета 68 субсчета «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль организаций»).

В отчете о финансовых результатах, начиная с отчетности за 2011 г., отражаются следующие показатели в соответствии с ПБУ 18/02[13]:

- текущий налог на прибыль, в том числе постоянные налоговые обязательства (активы);
- изменение отложенных налоговых обязательств;
- изменение отложенных налоговых активов.

В настоящее время исправление существенных ошибок в бухгалтерском учете и отчетности не оказывает влияние на показатель «Прибыль (убыток) до налогообложения» и «Условный расход (доход) по налогу на прибыль», в связи с чем, нет необходимости учета недоплаченного (переплаченного) налога на прибыль в составе постоянных налоговых активов (обязательств). На осно-

вании чего при корректировке в отчетном периоде ошибок прошлых лет необходимо ввести в отчет о финансовых результатах строку после показателя «Текущий налог на прибыль». По этой строке отражается сумма недоплаты (переплаты) по налогу из-за ошибок в прошлых налоговых периодах. При наличии постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом; суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажа, передача на безвозмездной основе или ликвидация) или вида обязательства.

1.3 Теоретические положения контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Существует несколько видов определения категории контроль. По мнению Ивановой Е.Л. «контроль – это система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов управленческих воздей-

ствий на управляемый объект и отклонений, допущенных в ходе выполнения данных решений Контроль в организации (контроллинг) включает текущий сбор и обработку информации, проверку отклонений фактических показателей деятельности фирмы от нормативных или плановых и подготовку рекомендаций для принятия решения».[28, стр. 6].

Контроль призван выявить слабые стороны деятельности, служит для оптимального использования ресурсов, введения в действие резервов, а также призван избежать банкротство и кризисные ситуации.

Контроль в организации входит в процесс управления, установление целей, разработку бизнес-планов, бюджетов, мониторинга, оперативной работы, отклонений от намеченных целей на всех этапах жизни товара.

Понятие «контроль в управлении» по мнению Ивановой Е.Л.[28, стр. 7]следует рассматривать в трех аспектах:

1. контроль как деятельность руководителей и органов управления;
2. контроль как завершающая стадия процесса управления;
3. контроль как составляющая процесса принятия и реализации управленческих решений.

Государство призвано контролировать предприятия всех форм собственности с помощью финансового контроля.

Объект финансового контроля - бюджетно-налоговая сфера и финансово-хозяйственная деятельность субъектов рыночных отношений.

Субъектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры организации с государственным участием, организации, которые полностью или частично финансируются из бюджета, организации и предприниматели в части уплаты налогов в бюджет.

Таким образом, можно выделить несколько видов контроля.

1. Государственный финансовый контроль, цель которого контролировать государственный бюджет и внебюджетные фонды, организацию денежного обращения, использование кредитных ресурсов, состояние государственного внутреннего долга, государственных резервов, осуществление финансовых и

налоговых льгот; а также поступление государственных доходов, использование кредитных и привлеченных средств на покрытие дефицита госбюджета, финансирование затрат на социальную сферу, в т.ч. на оплату труда, выплаты пенсий, стипендий и других социальных выплат.

2. Негосударственный финансовый контроль нужен государству в качестве информации о результатах деятельности организаций в целях принятия решений в области экономики, бюджетной политики и налогообложения. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухучета законодательству РФ.

Внутренний аудит проводится внутрифирменной службой в целях повышения эффективности управленческих решений по экономичному и рациональному использованию ресурсов организации. Внешний аудит проводится аудиторскими фирмами, основной задачей которого будет установление достоверности и дача заключения по финансовому отчету проверяемой организации и разработка рекомендаций по устранению имеющихся недостатков.

3. Контроль со стороны коммерческих банков, которые обязаны контролировать соблюдение клиентами установленного государством порядка ведения расчетно-кассовых операций и валютного законодательства.

4. Общественный финансовый контроль осуществляется неправительственными организациями и отдельными физическими лицами добровольно и безвозмездно.

5. Внутрихозяйственный контроль осуществляется финансово-экономическими службами предприятий (бухгалтерией, финансовыми отделами и др.).

6. Правовой контроль правоохранительных органов, который проводится в форме ревизий, судебно-бухгалтерской экспертизы.

7. Гражданский контроль осуществляется физическими лицами при их налогообложении налоговыми органами, при составлении и подаче налоговых деклараций, а также при получении средств из бюджета (заработной платы, пенсий, пособий и др.).

Объектом финансового контроля являются финансовые показатели, а объектом финансового контроля становится весь процесс производственно-хозяйственной деятельности.

Условием эффективности финансового контроля является обеспечение доступности информации о реальном состоянии или действии контролируемого объекта. Контролёрам должен быть предоставлен доступ к необходимой информации независимо от стадии ее формирования и прохождения; право беспрепятственного доступа в любые помещения; право изъятия документов в случае необходимости; опечатывание объектов в установленном законом порядке. При этом, должностные лица проверяемых субъектов обязаны создавать все условия для нормальной работы контролеров.

Финансовый контроль должен соответствовать следующим требованиям: постоянство, комплектность, гибкость, приоритетность, четкая регламентация и оптимизация организационной структуры финансового контроля.

Внешний финансовый контроль осуществляется законодательными и исполнительными органами власти, а также специально созданными учреждениями, наблюдающими за финансовой деятельностью всех экономических субъектов (государств, предприятий, учреждений, организаций, граждан).

Финансовый контроль государственных организаций – это контроль над разработкой, утверждением и исполнением бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов, а также контроль за финансовой деятельностью государственных организаций и учреждений, банков и финансовых корпораций.

Финансовый контроль со стороны государства негосударственной сферы экономики и граждан проводится во всей сфере соблюдения ими финансовой дисциплины, т. е. выполнения денежных обязательств перед государством, таких как: налоги и другие обязательные платежи; соблюдение законности и целесообразности при расходовании выделенных им бюджетных субсидий и кредитов; соблюдение установленных законодательством правил организации денежных расчетов, ведения учета и отчетности.

Деятельность органов финансового контроля регламентируется юридическими нормами, закрепленными в Конституции РФ, Гражданском кодексе РФ[2], Налоговом кодексе РФ[3] и Бюджетном кодексе РФ.

Организации, осуществляющие финансовый контроль, могут быть государственными и негосударственными. Финансовый контроль осуществляется с помощью наблюдения, проверки, обследования, ревизии и анализа материалов.

Проверка – это метод финансового контроля для исследования вопросов финансовой деятельности на базе документов, получения объяснений от обязанных лиц, а также осмотра помещений и других объектов[26, стр. 5]. Проверки могут быть тематическими и документальными. Разновидностью тематической проверки является налоговая проверка, которую проводят должностные лица налоговых органов. Существует два вида налоговой проверки: камеральная и выездная. Камеральная налоговая проверка проводится налоговым органом по документам, представленным налогоплательщиком, а также другим документам, имеющимся у налогового органа. По результатам проверок составляется акт. Выездная налоговая проверка проводится по месту осуществления деятельности организации.

Ревизия осуществляется специально созданной комиссией. Законодательство закрепляет обязательный и регулярный характер ревизии. Ревизии подразделяются на документальные и фактические, комплексные и тематические, плановые и внезапные.

Существуют факторы, ограничивающие проведение мероприятий по контролю:

1. не осведомленность о финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки проводимыми исследованиями;
2. факты неопределенности событий финансово-хозяйственной деятельности;
3. субъективность решений;
4. невозможность применения сплошного метода контроля;

5. защищенность учета или отсутствие учета;
6. давление со стороны руководителя субъекта или других заинтересованных в результатах контроля лиц;
7. невозможность однозначного толкования законодательных актов, неясности и нечеткости в нормативно-правовых актах;
7. ограничение доступа к документам или службам, отделам, цехам, либо отсутствие документов.

Существуют действия, которые нельзя осуществлять при проведении мероприятий по контролю.

1. Предмет мероприятия по контролю должен быть в компетенции органа, проводящего государственный контроль.

2. Запрещается осуществлять плановые проверки в случае отсутствия при проведении мероприятий по контролю должностных лиц или работников проверяемых юридических лиц или индивидуальных предпринимателей, либо их представителей.

3. Запрещается требовать представления документов, информации, образцов продукции, если они не будут объектами мероприятий по контролю и не относятся к предмету проверки, а также изъятия оригиналов документов, относящихся к предмету проверки.

4. Запрещается требовать образцы продукции для проведения их исследований, экспертизы без оформления акта об отборе образцов продукции в установленной форме и в количестве, превышающем нормы, установленные государственными стандартами или иными нормативными документами.

5. Запрещается распространять информацию, составляющую охраняемую законом тайну и информацию, полученную в результате проведения мероприятий по контролю, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ. Охраняемой законом тайной является: государственная тайна, служебная и коммерческая тайна, банковская тайна и налоговая тайна.

6. Запрещается превышать установленные сроки проведения мероприятий по контролю.

Сроки проведения мероприятий по контролю установлены и по общему правилу продолжительность мероприятия по контролю не должна превышать 1 месяц; срок проведения мероприятия по контролю может быть продлен, но не более чем на 1 месяц в исключительных случаях, связанных с необходимостью проведения специальных исследований, экспертиз со значительным объемом мероприятий по контролю.

Основой формирования системы внутреннего контроля расчетов с бюджетом является статья 313 Налогового кодекса Российской Федерации [2], определяющая одну из задач налогового учета - обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Руководитель организации обязан организовать внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, установленных в пункте 1 статьи 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [4]. Основным актом, в соответствии с которым осуществляется деятельность, является Положение о внутреннем контроле организации.

Организация эффективной системы внутреннего контроля включает следующие этапы.

- анализ и сопоставление целей функционирования организации, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, оргструктурой, а также с ее возможностями.

- разработка и закрепление новой деловой концепции организации, а также комплекса мероприятий, который приведет деловую концепцию к развитию и совершенствованию организации, успешной реализации ее целей, укреплению ее позиций на рынке. Такими документами будут положения о финансовой, производственно-технологической, инновационной, снабженческой, сбытовой, инвестиционной, учетной и кадровой политике. Данные положения должны быть разработаны после глубокого анализа каждого элемента политики и выбора из имеющихся альтернатив наиболее приемлемых для данной организации.

- анализ эффективности структуры управления, ее корректировка. Необходимо разработать положение об организационной структуре, уточнить план документации и документооборота, штатное расписание, должностные инструкции с указанием прав, обязанностей и ответственности каждой структурной единицы.

- разработка типовых процедур контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций.

- организация отдела внутреннего аудита (или другого специализированного контрольного подразделения).

В целях эффективности системы внутреннего контроля должны соблюдаться принципы контроля. На наш взгляд ими должны быть: ответственность, сбалансированность, подконтрольность каждого субъекта внутреннего контроля, работающего в организации, своевременность сообщения об отклонениях, принцип интеграции, заинтересованность администрации, компетентность, добросовестность и честность субъектов внутреннего контроля, принцип постоянства, приемлемость методологии, непрерывность развития и совершенствования, приоритетность, комплексность, согласованность пропускных способностей различных звеньев системы внутреннего контроля, разделение обязанностей, разрешение и одобрение, взаимодействие и координация.

Целью внутреннего контроля должно быть обеспечение соблюдения всеми сотрудниками организации должностных обязанностей в соответствии с целями организации. Цель внутреннего контроля во времени должна быть непрерывной и перманентной.

При организации и осуществлении внутреннего контроля используются денежные и неденежные измерители, натуральные показатели: штуки, метры, тонны, литры, показатели, как часы, машино-часы.

Руководство организации самостоятельно устанавливает состав, сроки, периодичность контрольных процедур. Главный принцип организации внутреннего контроля – целесообразность и экономичность.

Внутренний контроль решает следующие задачи: контроль над состоянием активов и недопущение убытков; анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации; оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Таким образом, внутренний контроль - это система постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению, снижению рисков его деятельности и управлению ими.

Внутренний контроль за правильностью, своевременностью и полнотой расчетов с бюджетом по налогам и сборам является частью системы внутрифирменного финансового контроля.

Это прежде всего - совокупность методик и процедур, применяемых руководством организации в качестве средств для обеспечения правильности исчисления налогооблагаемых баз и составления налоговой отчетности, своевременности и полноты перечисления налогов, а также мер, направленных на оптимизацию налогообложения.

Принимая решение о формировании системы внутреннего контроля, руководитель организации должен знать, что организация системы внутреннего контроля зависит от вида, масштаба и специфики деятельности организации, его нужно осуществлять непрерывно, может отсутствовать внутренний документ, регламентирующий порядок организации системы внутреннего контроля, отсутствовать служба внутреннего аудита и должность ревизора, эту функцию может выполнять руководитель или главный бухгалтер.

Система контроля в организации обеспечивает снижение финансовых рисков. Элементами системы внутреннего контроля являются:

- контрольная среда: стиль и основные принципы управления; организационная структура; распределение ответственности и полномочий; кадровая

политика; подготовка бухгалтерской и налоговой отчетности; законность деятельности;

- система учета: система финансового учета; система управленческого учета; система налогового учета;

- средства контроля: подотчетность одних работников другим; внутренние проверки и сверки данных; инвентаризация; сравнение данных внутренних и внешних источников; проверка аналитических счетов и арифметических подсчетов; контроль за прикладными программами; ограничение доступа к активам и записям; сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

Субъектами системы внутреннего контроля полноты и своевременности расчетов с бюджетом по налогам и сборам в организации являются: руководитель; главный бухгалтер; бухгалтерия; внутренний ревизор или аудитор (при наличии в штате соответствующей должности); иные финансовые и экономические службы, если они присутствуют в организационной структуре.

В процессе управления и контроля важную роль будет играть процесс сбора информации и регистрации данных.

Эту функцию выполняет система учета организации (бухгалтерского, управленческого, налогового).

Внутренний контроль за расчетами с бюджетом осуществляется на следующих стадиях учетного процесса:

- формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения; разработки форм регистров налогового учета;

- сбора необходимой информации в регистрах бухгалтерского и налогового учета; использования полученной информации;

- устранения ошибок и принятие нового управленческого решения.

Таблица 1.5 - Функции основных субъектов внутреннего контроля расчетов с бюджетом

Участник системы внутреннего контроля	Функции основных субъектов внутреннего контроля расчетов с бюджетом
Руководитель	<ul style="list-style-type: none"> – организация системы внутреннего контроля; – обеспечение координации деятельности функциональных служб организации в процессе осуществления контроля; – инициирование разработки процедур внутреннего контроля; – контроль разработки учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета; – контроль денежных потоков предприятия с тем чтобы иметь возможность своевременного перечисления налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды; – принятие совместно с другими участниками контроля мер по исправлению выявленных ошибок и нарушений и предотвращению их повторения в будущем.
Главный бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> – контроль правильности применения законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению; – контроль исполнения положений учетной политики для бухгалтерского и налогового учета; – проверка правильности, своевременности и полноты данных для составления налоговой отчетности; – контроль своевременности расчетов с бюджетом; – проведение периодических проверок: наличия и правильности оформления первичных документов; – правильности формирования бухгалтерских и налоговых регистров; полноты бухгалтерского и налогового учета; своевременности отражения в учете хозяйственных операций.
Бухгалтерия	<ul style="list-style-type: none"> - проверяет наличие и правильность оформления первичных учетных документов по финансово-хозяйственным операциям; – контролирует своевременность передачи первичных документов из других подразделений в бухгалтерию в соответствии с графиком документооборота; – своевременно подготавливает информацию для составления налоговой отчетности

Система внутреннего контроля полноты и своевременности расчетов с бюджетом по налогам и сборам состоит из видов контроля, оказывающих влияние на применяемые контрольные процедуры: превентивный контроль – предотвращение ошибок и нарушений. Процедуры контроля предупреждают появление возможных нарушений и ошибок; выявляющий контроль – выявление ошибок и нарушений. Контрольные процедуры направлены на оценку эффективности превентивного контроля и выявлять те нарушения и ошибки, которые могут быть выявлены только по мере их возникновения; корректирующий контроль – исправление выявленных ошибок. Система

внутреннего контроля за расчетами с бюджетом обеспечивает обеспечить исправление нарушений и корректирует имеющиеся неэффективные процедуры контроля или создает новые.

Таблица 1.6 - Основные процедуры внутреннего контроля расчетов с бюджетом по налогам и сборам на малых предприятиях

Вид контроля	Процедуры контроля
Превентивный - составление платежного налогового календаря	<ul style="list-style-type: none"> – мониторинг за изменениями в законодательстве, выявление степени подготовленности сотрудников, отвечающих за налоговые расчеты; – контроль разработки учетной политики для целей налогообложения по всем установленным элементам (организационным, методическим, техническим); – составление графика документооборота; – анализ налоговой нагрузки; – выявление основных направлений минимизации налоговых платежей
Выявляющий – контроль правильности оформления первичных документов	<ul style="list-style-type: none"> – арифметическая проверка произведенных расчетов методом повторного пересчета; расчет полученных показателей другими способами (отличающимися от способа, использованного при первичном расчете) и проверка полученных результатов путем сопоставления; – контроль правильности применения налоговых ставок; – контроль правомерности применения налоговых льгот; – анализ правильности заполнения налоговых деклараций путем их сопоставления с данными бухгалтерских и налоговых регистров; – контроль полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет; – контроль правильности отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налогов в бюджет; – получение распечаток из налоговой инспекции о состоянии расчетов на определенную дату из лицевой карточки организации, а при необходимости – актов сверок
Корректирующий – контроль исполнения решений об устранении выявленных недостатков	<ul style="list-style-type: none"> – разработка мероприятий по недопущению появления выявленных ошибок в будущем

2. ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ В ЗАО «ИЖ – МЕТАЛЛ» ГОРОДА ИЖЕВСКА УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

2.1. Оценка основных экономических показателей деятельности и состояния расчетов по налогу на прибыль в организации

Организация ЗАО «Иж – металл» г. Ижевска Удмуртской Республики зарегистрирована в ЕГРЮЛ с 10.07.2013. Федеральный закон от 05.05.2014 № 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»[5] упразднил организационно – правовую форму юридических лиц - ЗАО (ст. 97 ГК РФ ч. 1 ст. 3 Закона № 99-ФЗ)[1]. Организациям, зарегистрированным в форме ЗАО, необходимо привести учредительные документы в соответствие с новой редакцией гл. 4 Гражданского кодекса РФ. Организации могут сделать это при любом ближайшем изменении учредительных документов. Проходить перерегистрацию ЗАО не должны.

Место нахождения Общества: Россия, Удмуртская республика, г. Ижевск, ул. Воткинское шоссе, д. 142, офис 1.

Уставный капитал организации согласно учредительным документам составляет 1500000 рублей.

Учредителем является физическое лицо, которое одновременно является генеральным директором общества. Руководство обществом осуществляет генеральный директор. Общество создано для хозяйственно-коммерческой деятельности в целях получения прибыли.

Основным видом деятельности общества является: «предоставление услуг по ковке, прессованию, объемной и листовой штамповке». Численность работников организации на 01.01.2016 – 95 человек. Структура организации представлена в приложении Ак настоящей выпускной квалификационной работе.

Невысокие расценки, огромный диапазон и доступность услуг, оказываемых покупателям – принципы работы организации. На площадках «Иж - металл» организовано оказание услуг по ковке, прессованию, объемной и листовой штамповке.

Общество осуществляет следующие виды деятельности:

- реализация услуг;
- комплектование и отправка вагонов с товарами покупателя после оказания услуг;
- оформление и обработка заказов покупателей;
- сдача в аренду, в субаренду, лизинг и другие сделки с движимым и недвижимым имуществом;
- осуществление иных видов деятельности, не запрещенных действующим законодательством.

В случае осуществления видов деятельности, подлежащих лицензированию, ЗАО «Иж - металл» получает в установленном порядке лицензию, а также, в установленных законодательством случаях, разрешение на занятие хозяйственной деятельностью.

Организация деятельности – это процесс, обеспечивающий с одной стороны, рациональное использование труда работника, а с другой стороны орудий и предметов труда, средств производства, то есть это процесс, с помощью которого обеспечивается соединение системы со средствами производства для достижения определенной производственной цели.

Деятельность же ЗАО «Иж - металл» состоит из следующих элементов:

1. закупочная деятельность;
2. складирование и хранение необходимого оборудования
3. работа с покупателями и заказчиками;
4. охранная деятельность (охрана складов, ТМЦ, оборудование).
5. техническое обслуживание складов, кранов и зданий;
6. текущий ремонт корпусов (включает в себя комплекс строительных и организационно технических мероприятий с целью устранения неисправно-

стей (восстановления работоспособности) элементов здания и поддержания эксплуатационных показателей;

Бухгалтерский баланс отражает наличие имущества организации и источников его формирования на определенную дату. Он состоит из 5 разделов и составляется в нетто-оценке. В первых двух разделах отражено имущество предприятия по возрастанию его ликвидности, а в III, IV и V разделах отражается капитал предприятия, за счет которого сформировано имущество по возрастанию срочности оплаты.

Исследуем состав и структуру имущества и источников его формирования в ЗАО «Иж – металл».

Таблица 2.1 - Структура имущества и источники его формирования

Показатель	Значение показателя				Изменение за анализируемый период	
	в тыс. руб.		в % к валюте баланса		тыс. руб. (гр.3-гр.2)	± % ((гр.3- гр.2) : гр.2)
	31.12.2014	31.12.2015	на начало анализируемого периода (31.12.2014)	на конец анализируемого периода (31.12.2015)		
1	2	3	4	5	6	7
Актив						
1. Внеоборотные активы	19970	38261	8,45	13,09	+18291	+91,59
в том числе: основные средства	19964	38255	8,444	13,09	+18291	+91,62
нематериальные активы	6	6	0,002	0,002	0	0
2. Оборотные, всего	216446	253924	91,55	86,91	+37478	+17,32
в том числе: запасы	59116	159324	25,01	54,53	+100208	+169,51
денежные средства и денежные эквиваленты	1774	3790	0,75	1,30	+2016	+113,64
Финансовые и другие оборотные активы	155556	90810	65,79	31,08	-64746	-41,62

Продолжение таблицы 2.1

Пассив						
1. Собственный капитал	174317	229729	73,73	78,63	+55412	+31,79
2. Долгосрочные обязательства, всего	18	1407	0,01	0,48	+1389	+7716
3. Краткосрочные обязательства, всего	62081	61049	26,26	20,89	-1032	-1,66
Валюта баланса	236416	292185	100	100	+55769	+23,59

Из представленных в первой части таблицы 2.1 данных видно, что на 31.12.2015 в активах организации доля текущих активов составляет 87%, а внеоборотных средств – 13%. Активы организации за рассматриваемый период увеличились на 55769 тыс. руб. или на 23,59%. При этом собственный капитал организации изменился практически пропорционально активам организации, увеличившись на 55412 тыс. руб. Рост величины активов организации связан, в первую очередь, с ростом следующих позиций актива бухгалтерского баланса (в скобках указана доля изменения статьи в общей сумме всех положительно изменившихся статей): внеоборотные активы – 18291 тыс. руб. (91,59%); запасы – 100208 тыс. руб. (169,51%); денежные средства и денежные эквиваленты – 2016 тыс. руб. (113,64%). Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «финансовые и другие оборотные активы» в активе и «краткосрочные обязательства» в пассиве (-64746 тыс. руб. и -1032 тыс. руб. соответственно). Структура баланса удовлетворительная. Основным источником средств для формирования имущества предприятия являются собственные средства, доля которых в структуре пассива баланса составляет 74%.

Таблица 2.2 - Показатели рыночной финансовой устойчивости

Показатель	31.12.2014	31.12.2015	Изменение.	
			абсолютное	темп роста, %
1	2	3	4	5
1. Коэффициент автономии	0,74	0,79	0,05	106,76

Продолжение таблицы 2.2

2. Удельный вес заемных средств в стоимости имущества	0,26	0,21	-0,05	80,77
3. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	0,36	0,27	-0,09	75,00
4. Удельный вес дебиторской задолженности в стоимости имущества	-	-	-	-
5. Доля дебиторской задолженности в текущих активах	-	-	-	-
6. Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными оборотными средствами	2,61	1,20	-1,41	45,98
7. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	0,71	0,75	0,04	105,63
8. Коэффициент маневренности	0,89	0,83	-0,06	93,26
9. Коэффициент реальной стоимости имущества	0,33	0,68	0,35	206,06
10. Коэффициент финансовой устойчивости	0,74	0,79	0,05	106,76
11. Коэффициент покрытия долгов	2,81	3,68	0,87	130,96
12. Коэффициент постоянного актива	0,11	0,17	0,06	154,55
13. Коэффициент текущей задолженности	0,26	0,21	-0,05	80,77

Большинство показателей рыночной финансовой устойчивости ЗАО «Иж – металлы» имеют положительную динамику, что свидетельствует об улучшении финансовой устойчивости и усилении финансовой независимости ЗАО «Иж – металлы» от заемных средств. Коэффициент автономии выше нормального значения, что свидетельствует об отсутствии зависимости от заемных источников финансирования. Удельный вес заемных средств в стоимости имущества не превышает нормы и имеет тенденцию к сокращению: на 31.12.2015г. данный показатель уменьшился на 0,05 и составил 0,21. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств и коэффициент маневренности находятся в норме и имеют тенденцию также к сокращению. Остальные коэффициенты также соответствуют нормальным значениям. Таким образом, проведенный анализ финансовой устойчивости ЗАО «Иж – металлы» свидетельствует об относительно хорошем положении организации.

Таблица 2.3 - Показатели ликвидности бухгалтерского баланса

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год	Отклонение
Наиболее ликвидные активы, тыс. руб.	13925	1774	3790	-10135
Быстро реализуемые активы, тыс. руб.	0	0	0	0
Медленно реализуемые активы, тыс. руб.	145109	214672	250134	105025
Трудно реализуемые активы, тыс. руб.	25128	19970	38261	13133
Итого активы	184162	236416	292185	108023
Наиболее срочные обязательства, тыс. руб.	53252	62081	61049	7797
Краткосрочные пассивы, тыс. руб.	0	0	0	0
Долгосрочные пассивы, тыс. руб.	11	18	1407	1396
Постоянные пассивы, тыс. руб.	130899	174317	229729	98830
Итого пассивы	184162	236416	292185	108023
Платежный излишек или недостаток, ± тыс. руб.:				
Разность между наиболее ликвидными активами и наиболее срочными обязательствами, ± тыс. руб.	-39327	-60307	-57259	-17932
Разность между быстро реализуемыми активами и краткосрочными пассивами, ± тыс. руб.	0	0	0	0
Разность между медленно реализуемыми активами и долгосрочными пассивами, ± тыс. руб.	145098	214654	248727	103629
Разность между постоянными пассивами и трудно реализуемыми активами, ± тыс. руб.	105771	154347	191468	85697

По данной таблице можно сделать вывод, что в ЗАО «Иж – металл» за период 2013-2015 гг. наблюдается перспективная ликвидность.

Таблица 2.4 - Показатели ликвидности и платежеспособности

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение
1. Денежные средства, тыс. руб.	13925	1774	3790	-10135
2. Краткосрочные финансовые вложения, тыс. руб.	0	0	0	0
3. Краткосрочная дебиторская задолженность, тыс. руб.	0	0	0	0
4. Прочие оборотные активы, тыс. руб.	93066	155556	90810	-2256
5. Материальные запасы, тыс. руб.	52043	59116	159324	107281
6. Высоко ликвидные активы, тыс. руб. /стр.1 + стр.2/	13925	1774	3790	-10135
7. Легко реализуемые активы, тыс. руб. /стр.6 + стр.3/	13925	1774	3790	-10135

Продолжение таблицы 2.4

8. Всего текущих активов, тыс. руб. /стр.7 + стр.4 + стр.5/	159034	216446	253924	94890
9. Краткосрочные кредиты и займы, тыс. руб.	0	0	0	0
10. Кредиторская задолженность, тыс. руб.	53252	62081	61049	7797
11. Задолженность участникам по выплате доходов, тыс. руб.	0	0	0	0
12. Прочие краткосрочные обязательства, тыс. руб.	0	0	0	0
13. Всего краткосрочных обязательств, тыс. руб. /стр.9 + стр.10 + стр.11 + стр.12/	53252	62081	61049	7797
14. Собственный капитал, тыс. руб.	130899	174317	229729	98830
15. Долгосрочные кредиты и займы, тыс. руб.	11	18	1407	1396
16. Коэффициент текущей ликвидности /стр.8 : стр.13/	2,99	3,49	4,16	1,17
17. Коэффициент срочной ликвидности /стр.7 : стр.13/	0,26	0,03	0,06	-0,20
18. Коэффициент абсолютной ликвидности /стр.6 : стр.13/	0,26	0,03	0,06	-0,20
19. Коэффициент общей платежеспособности /стр.14 : (стр.13 + стр.15)/	2,46	2,81	3,68	1,22

Коэффициент текущей ликвидности должен быть не менее 2,00. Нестабильность экономики сказывается отрицательно на нормировании данного показателя, и если соотношение текущих активов и краткосрочных (текущих) обязательств ниже, чем 1:1 – тогда можно говорить о высоком финансовом риске, связанного с тем, что организация не в состоянии оплатить свои счета. В случае ЗАО «Иж – металл» данный показатель выше нормы. Оптимальное значение коэффициента срочной ликвидности 0,80 – 1,00. При условии своевременного проведения расчетов с дебиторами, можно ожидать, что 80 %-100% текущих обязательств организация может погашать сразу (за период равный средней продолжительности одного оборота дебиторской задолженности). В случае ЗАО «Иж – металл» данный коэффициент в 2015 году составил всего 0,06. Это означает, что лишь 6% текущих обязательств организация может погашать сразу. Значение коэффициента абсолютной ликвидности должно быть 0,20 – 0,25. Считается, что организация, которая ежедневно погашает 20%-25% своих краткосрочных обязательств, обладает абсолютной ликвидно-

стью. В случае ЗАО «Иж – металл» данный показатель находится ниже нормы – организация ежедневно может погашать примерно 6% своих краткосрочных обязательств. Коэффициент общей платежеспособности показывает, сколько собственных средств (финансовых ресурсов) приходится на 1 руб. как краткосрочных, так и долгосрочных обязательств. В случае ЗАО «Иж – металл» данный показатель составляет более 3 рублей, что является положительным моментом. По данным «Отчета о финансовых результатах» за последний год организация получила чистую прибыль в размере 55413 тыс. руб., что составляет 7,17% от выручки. По сравнению с аналогичным периодом прошлого года чистая прибыль увеличилась на 11995 тыс. руб., или на 27,63%. По сравнению с прошлым периодом в текущем году сократилась как выручка от продаж, так и расходы по обычным видам деятельности (на 772803 и 703019 тыс. руб. соответственно). Прочие доходы и прочие расходы имеют тенденцию к увеличению. Чтобы оценить эффективность деятельности организации, проанализируем рентабельность продаж.

Таблица 2.5 - Анализ рентабельности продаж

Показатель	Значения показателя (в %, или в копейках с рубля)		Изменение показателя	
	2014 г.	2015 г.	коп., (гр.3 - гр.2)	± % ((3-2) : 2)
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 5% и более.	6,73	9,03	2,30	+34,18
2. Рентабельность продаж по ЕВІТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	7,04	9,05	2,01	+28,55
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки).	5,59	7,17	1,58	+28,26

Представленные в таблице 2.5 показатели рентабельности за 2015 год имеют положительные значения, как следствие прибыльной деятельности ЗАО «Иж – металл».

Рентабельность продаж за последний год составила 9,03%. К тому же имеет место положительная динамика рентабельности продаж по сравнению с данным показателем за аналогичный период года, предшествующего отчётному, (+34,18%).

Показатель рентабельности, рассчитанный как отношение прибыли до уплаты процентов и налогообложения (ЕБИТ) к выручке организации, за анализируемый период (31.12.2014–31.12.2015) составил 9,05%.

Т.е., в каждом рубле выручки организации содержалось 9,05 коп.прибыли до налогообложения и процентов к уплате.

Таблица 2.6 - Анализ рентабельности использования вложенного в предпринимательскую деятельность капитала

Показатель	Значение показателя (в годовом выражении), %, за 2015 год
Рентабельность собственного капитала (ROE). Отношение чистой прибыли к средней величине собственного капитала. Нормальное значение для данной отрасли: не менее 15%.	27,43
Рентабельность активов (ROA). Отношение чистой прибыли к средней стоимости активов. Нормальное значение: 9% и более.	20,97
Прибыль на задействованный капитал (ROCE). Отношение прибыли до уплаты процентов и налогов (ЕБИТ) к собственному капиталу и долгосрочным обязательствам.	34,52
Рентабельность производственных фондов. Отношение прибыли от продаж к средней стоимости основных средств и материально-производственных запасов.	50,45
Справочно: Фондоотдача. Отношение выручки к средней стоимости основных средств.	26,55

За период 01.01–31.12.2015 все значения рассматриваемых показателей являются достаточно высокими (выше нормы), что говорит о рентабельности использования вложенного в предпринимательскую деятельность капитала.

Таблица 2.7 - Доля налогов в составе кредиторской задолженности

Показатели	2013г.		2014г.		2015г.	
	Сумма	Удель- ный вес	Сумма	Удель- ный вес	Сумма	Удель- ный вес
1	2	3	4	5	6	7
Кредиторская задолженность всего, т.ч.	53252000	100	62081000	100	61049000	100
- по расчетам с поставщиками и подрядчиками	31455000	59	31336000	50	31276200	51
с покупателями и заказчиками	6045000	11	14003000	23	8734000	14
- с персоналом по оплате труда	644000	1	690000	1	745000	1
- с разными кредиторами и дебиторами	1593000	3	1620000	3	1970000	3
- по социальному страхованию и обеспечению	371000	0.7	423000	0.6	523000	0.9
- по налогам: НДС прибыль, имущество, транспорт, прочие налоги и сборы	13144000	25.3	14009000	23	17800800	30

В 2015 году наблюдается уменьшение кредиторской задолженности по сравнению с 2014 годом на 1 032 тыс. руб. Снижение величины кредиторской задолженности наблюдается по следующим статьям бухгалтерского баланса:

- кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками уменьшилась на сумму 59 800 тыс. руб.;
- кредиторская задолженность перед покупателями и заказчиками уменьшилась на сумму 5 269 000 тыс. руб.;

Удельный вес задолженности по налогам в кредиторской задолженности ЗАО «Иж – металл» в 2013 году составлял 25.3 %, в 2014 году 23%, а в 2015 году составил 30 %.

2.2 Состояние учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации

Для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам уплачиваемых организацией, и налогам с работниками этой организации предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 - на сумму налога на прибыль). По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Для каждого налога, который уплачивается в бюджет, в учете ЗАО «Иж – металл» открыты отдельные субсчета: 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»; 68-2 «Расчеты по НДС»; 68-3 «Расчеты по налогу на имущество»; 68-4 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц». Синтетический учет по налогу на прибыль в ЗАО «Иж – металл» ведется в обобщенном виде в Главной книге, которая автоматически формируется в программе «1С: Бухгалтерия 7.7», а аналитический учет - в учетных регистрах по видам налогов. Налог на прибыль организации установлен 25 Главой Налогового кодекса РФ. Сумма налога на прибыль определяется нарастающим итогом с начала года. Для этого определенную налогооблагаемую прибыль умножают на ставку налога. Ставка налога на прибыль организации - 20 %. Налог на прибыль начисляется по следующим ставкам: в федеральный бюджет - 2 %; в региональный бюджет - 18%.

Отражение налога на прибыль в бухгалтерском учете происходит в два этапа. В начале бухгалтер начисляет налог на бухгалтерскую прибыль, а затем корректирует его так, чтобы получилась сумма, отраженная в налоговом учете. Налог на бухгалтерскую прибыль (убыток) называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль.

Расчет налога производят следующим образом: условный расход по налогу на прибыль = бухгалтерская прибыль * ставка налога на прибыль.

По итогам расчета в учете делают следующие записи: «Начислен условный расход по налогу на прибыль»: дебет счета 99 субсчет 1 «Условный расход (доход) по налогу на прибыль», кредит счета 68-1 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»; «Начислен условный доход по налогу на прибыль»: дебет счета 68-1 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» кредит счета 99 субсчет 2 «Условный расход (доход) по налогу на прибыль».

Сумма текущего налога на прибыль определяется путем корректировки определенной выше суммы: Условный расход (доход) по налогу на прибыль + (-) Постоянное налоговое обязательство + Отложенный налоговый актив - Отложенное налоговое обязательство = + (-) Текущий налог на прибыль (убыток).

Начисленная сумма налога на прибыль не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Перечисление налога в бюджет отражается: дебет счета 68-1 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» кредит счета 51 «Расчетные счета».

Уплата налога на прибыль производится ежеквартально исходя из прибыли, полученной за предыдущий квартал (равными долями в размере 1/3 суммы налога за предыдущий квартал).

По итогам каждого отчетного периода рассчитывается общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Законодательством установлены сроки представления в налоговую инспекцию деклараций по налогу на прибыль: за 1 квартал - до 28 апреля; за полугодие - до 28 июля; за 9 месяцев - до 28 октября; за год - до 28 марта.

Для удовлетворения требований главы 25 Налогового кодекса в конфигурации реализован налоговый учет по налогу на прибыль в рамках общей системы налогообложения. Налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому учету и по аналогичным принципам. По данным налогового учета автоматически заполняются налоговые регистры.

Налоговый учет организован на следующих принципах: независимость данных налогового учета от данных бухгалтерского учета; сопоставимость данных налогового учета с данными бухгалтерского учета; совпадение суммовых и количественных оценок доходов и расходов, активов и обязательств по данным налогового и бухгалтерского учета, при отсутствии объективных причин их расхождения.

Хозяйственные операции отражаются параллельно в бухгалтерском и налоговом учете. Способом отображения хозяйственных событий в налоговом учете организация избрала запись налоговых проводок. Налоговые проводки аналогичны бухгалтерским проводкам и могут быть проанализированы через журнал проводок налогового учета, который устроен как журнал проводок бухгалтерского учета.

Для текущего контроля состояния налогового учета в организации применяют счета налогового учета, аналогичные счетам бухгалтерского учета (оборотная ведомость, шахматная ведомость, карточка счета и др.).

Данные налогового учета отображаются в формах промежуточной налоговой отчетности по налогу на прибыль - налоговых регистрах, после чего формируется налоговая декларация по налогу на прибыль.

Главное требование Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 [13] - отразить в бухучете и отчетности различия между налогом на прибыль, исчисленным по правилам бухучета и рассчитанным в соответствии с главой 25 НК РФ [2].

Основные источники данных о финансовом результате деятельности организации - записи в Главной книге, учетных регистрах) журналах – ордерах, ведомостях) по счетам 50, 51, 68, 76, 84, 90, 91, 96, 99 и др., в балансе организации формы № 1, в отчете о финансовых результатах № 2.

Самой важной отчетной формой, которая содержит показатели, характеризующие финансовые результаты работы организации, является баланс формы № 1. В пассиве баланса по отдельным статьям отражаются нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), резервы. Полные данные о формировании

и использовании прибыли организации находятся в отчете о финансовых результатах № 2. В нем отражаются финансовые результаты от реализации товаров, работ, услуг, выбытия основных средств и прочих активов, а также от внереализационных операций, использование прибыли, платежи за счет нее во внебюджетные и иные фонды, кроме того отражаются рассчитанные и фактически внесенные платежи в бюджет.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) состоит из финансового результата от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» предназначены для систематизации и накопления информации о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности организации.

На счете 90 «Продажи» формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации. Он представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг).

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются все операционные и прочие доходы и расходы.

По окончании месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 и 91 переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». Непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы платежей по налогу на прибыль. В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации, которая является основой для распределения прибыли. Эта сумма переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Производится распределение прибыли: начисление дивидендов, отчисление в резервный капитал, покрытие убытков прошлых лет.

Все вышеперечисленные операции подлежат регистрации и учету по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» (на сумму начисленных дивидендов) и 82 «Резервный капитал» (на сумму отчислений в резервные фонды).

После отражения операций сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров общества.

Таблица 2.8 – Журнал регистрации хозяйственных операций по учету формирования финансовых результатов и начисления налога на прибыль

№ п/п	Содержание операции	Сумма (тыс. руб.)	Корреспонденция счетов		Документы - источники информации
			дебет	кредит	
1	Начислена выручка от обычных видов деятельности (реализации, услуг)	917 129	62	90-1	Акты выполненных работ, счет - фактуры
2	Списана себестоимость проданных услуг	686 628	90-2	20	Акты выполненных работ, счет - фактуры
3	Начислен налог на добавленную стоимость	139 901	90-3	68	Счет – фактуры, расчеты бухгалтерии
4	Списаны расходы на содержание службы сбыта	17 302	90-2	44	Расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки
5	Списаны управленческие расходы	21 028	90-2	26	Расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки
6	Определен финансовый результат за отчетный период от оказания услуг	52 270	90-9	99	Расчеты бухгалтерии, бух-галтерские справки
7	Начислены проценты к получению	2 824	76	91-1	Расчеты бухгалтерии, бух-галтерские справки
8	Начислены доходы от сдачи имущества в аренду	20 113	76	91-1	Расчеты бухгалтерии, бух-галтерские справки
9	Списаны прочие расходы	20 499	91-2	76	Расчеты бухгалтерии, бух-галтерские справки
10	Списано сальдо прочих расходов и доходов	2 438	91-9	99	Расчеты бухгалтерии, бух-галтерские справки
11	Начислен условный расход по налогу на прибыль	10 941	99	68	Расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки

Продолжение таблицы 2.8

12	Начислено постоянное налоговое обязательство	348	99	68	Расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки
13	Перечислен в бюджет текущий налог на прибыль	11 283	68	51	Расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки, платежные поручения
14	Определена и списана чистая прибыль	43 428	99	84	Расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки

Отчет о финансовых результатах организации составляется по окончании месяца, квартала и года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, по форме (ОКУД 0710002), утвержденной Приказом Минфина Российской Федерации от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В состав Отчета о финансовых результатах, как следует из формы ОКУД 0710002, входят следующие строки:

По строке 2110 «Выручка» отражается информация о выручке (доходах по обычным видам деятельности), полученной организацией (пункты 4, 5, 18 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 г. N 32н). Значение строки «Выручка» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 90-1 «Выручка», уменьшенном на суммарный за этот отчетный период дебетовый оборот по субсчетам 90-3 «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы», «Экспортные пошлины» счета 90 «Продажи». В организации ЗАО «Иж – металл» аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется только по субсчетам 90-1 «Выручка» и 90-3 «Налог на добавленную стоимость», выручка за 2014 год составила в тыс. руб. (917 129.04 – 139 901.04) 777 228 тыс. рублей. По строке 2110 «Выручка» отражена сумма 777 228 тыс. руб.

По строке 2120 «Себестоимость продаж» отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг (пункты 4, 5, 9, 21 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от

06.05.1999 г. № 33н). Значение строки «Себестоимость продаж» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90 «Продажи» субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 41 «Товары» и др. В организации ЗАО «Иж – металл» дебетовый оборот по счету 90 «Продажи» субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» за 2014 год составил 686 628 тыс. рублей. По строке 2120 «Себестоимость продаж» отражена сумма 686 628 тыс. руб.

По строке 2100 «Валовая прибыль (убыток)» показывается информация о валовой прибыли организации, то есть о прибыли от обычных видов деятельности. Значение строки «Валовая прибыль (убыток)» определяется как разница между показателями строк «Выручка» и «Себестоимость продаж». Если в результате вычитания этих показателей получается отрицательная величина (убыток), то эта величина показывается организацией в Отчете о прибылях и убытках в круглых скобках. Выручка организации ЗАО «Иж – металл» за 2014 год составила 777 228 тыс. руб., себестоимость продаж - 686 628 тыс. руб., следовательно, валовая прибыль (убыток) составит (777 228 000 – 686 628 000) 90 600 тыс. рублей. По строке 2100 «Валовая прибыль (убыток)» отражена сумма 90 600 тыс. руб.

По строке 2210 «Коммерческие расходы» отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации) (пункты 5, 7, 21 ПБУ 10/99). В организации ЗАО «Иж – металл» для коммерческих расходов к счету 90 «Продажи» используется одноименный субсчет 90-6 «Коммерческие расходы», дебетовый оборот по которому за 2014 год составляет 17 302 тыс. рублей. По строке 2210 «Коммерческие расходы» отражена сумма 17 302 тыс. руб.

По этой строке 2220 «Управленческие расходы» показывается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением ор-

ганизацией (пункты 5, 7, 21 ПБУ 10/99). Значение строки «Управленческие расходы» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90 «Продажи» субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 26 «Общехозяйственные расходы». В организации ЗАО «Иж – металл» для управленческих расходов к счету 90 «Продажи» используется одноименный субсчет 90-5 «Управленческие расходы», дебетовый оборот по которому за 2014 год составляет 21028 тыс. рублей. По строке 2220 «Управленческие расходы» отражена сумма 21 028 тыс. руб.

По строке 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» отражается информация о прибыли (убытке) организации от обычных видов деятельности. Значение строки «Прибыль (убыток) от продаж» определяется путем вычитания из показателя строки «Валовая прибыль (убыток)» показателей строк «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы». Если в результате вычитания этих показателей организацией была получена отрицательная величина (убыток), то это величина показывается в Отчете о прибылях и убытках в круглых скобках. Валовая прибыль ЗАО «Иж – металл» в 2014 году составила 90 600 тыс. руб., коммерческие расходы составили 17 302 тыс. руб., управленческие расходы составили 21 028 тыс. руб., прибыль (убыток) от продаж составил $(90\,600\,000 - 17\,302\,000 - 21\,028\,000)$ 52 270 000 рублей. По строке 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» отражена сумма 52 270 тыс. руб.

По строке 2310 «Доходы от участия в других организациях» показывается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций и являющихся для нее прочими доходами (пункт 4 ПБУ 9/99). Значение строки «Доходы от участия в других организациях» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчету 91-1 «Прочие доходы» аналитический счет учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций. ЗАО «Иж – металл» в предыдущем 2014 году не участвовало ни в каких организациях. По строке 2310 «Доходы от участия в других организациях» ставится прочерк.

По строке 2320 «Проценты к получению» отражается информация о доходах организации, в виде причитающихся ей процентов, являющихся для организации прочими доходами. Значение строки «Проценты к получению» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами». В строку 2320 вписывают сумму процентов, которая причитается организации, начисленную по займам, выданным другим лицам, по депозитам, размещенным в банках с целью получения дохода, по облигациям и другим ценным бумагам (финансовым векселям), начисленную банком по остатку денежных средств на расчетном счете. Кредитовый оборот по сч. 91-1 «Прочие доходы» составил 2 824 тыс. руб. По строке 2320 «Проценты к получению» отражено 2 824 тыс. руб.

По строке 2330 «Проценты к уплате» показывается информация о прочих расходах организации, в виде начисленных к уплате процентов.

Значение строки «Проценты к уплате» устанавливается на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 91-2 «Прочие расходы». По строке 2330 указывают сумму процентов, которую должна заплатить компания по полученным займам или кредитам, а также выданным векселям или выпущенным фирмой облигациям. ЗАО «Иж – металл» не получало у других организаций кредитов и займов, ценные бумаги не выпускало. По строке 2330 «Проценты к уплате» ставится прочерк.

По строке 2340 «Прочие доходы» отражается информация о прочих доходах организации, не перечисленных выше. Значение строки «Прочие доходы» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 91-1 «Прочие доходы» (за исключением аналитических счетов учета процентов к получению и доходов от участия в уставных капиталах других организаций) за минусом дебетового оборота по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 91-2

«Прочие расходы», в части НДС, акцизов и иных. Кредитовый оборот по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчету 91-1 «Прочие доходы» в ЗАО «Иж – металл» в 2014 году составил 20 113 000 рублей, а прочих расходов, в части НДС, акцизов и др., не было. Следовательно, в строке 2340 «Прочие доходы» отражена сумма 20 113 тыс. руб.

По строке 2350 «Прочие расходы» отражается информация о прочих расходах организации, не названных выше. Значение строки «Прочие расходы» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчету 91-2 «Прочие расходы» (за исключением аналитических счетов учета процентов к уплате и учета НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей, подлежащих получению от других юридических и физических лиц). В ЗАО «Иж – металл» дебетовый оборот по счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчету 91-2 «Прочие расходы» составил 20 499 000 рублей. В строке 2340 «Прочие доходы» отражена сумма 20 499 тыс. руб.

По строке 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» отражается информация о прибыли (убытке) до налогообложения (речь идет о бухгалтерской прибыли (убытке) организации) (пункт 79 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. №34н). Значение строки «Прибыль (убыток) до налогообложения» определяется путем сложения показателей строк «Прибыль (убыток) от продаж», «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению» и «Прочие доходы» и вычитания из полученной суммы показателей строк «Проценты к уплате» и «Прочие расходы». Если в результате получается отрицательная величина (убыток), то эта величина показывается организацией в Отчете о прибылях и убытках в круглых скобках. В ЗАО «Иж – металл» прибыль от продаж составила 52 270 тыс. руб., проценты к получению – 2 824 тыс. руб., прочие доходы – 20 133 тыс. руб., а прочие расходы – 20 499 тыс. руб. Следовательно, прибыль до налогообложения составит $(52\,270\,000 + 2\,824\,000 + 20\,113\,000 -$

20 499 000) 54 708 000 рублей. В строке 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» отражаем сумму 54 708 тыс. руб.

По строке 2410 «Текущий налог на прибыль» показывается информация о текущем налоге на прибыль, то есть о сумме налога на прибыль, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль и исчисленной по данным налогового учета (пункт 24 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату (в 2014 году ставка налога на прибыль 20%).

В ЗАО «Иж – металл» в 2014 году прибыль по данным бухгалтерского учета составила 54708 тыс. руб. Тогда условный расход (условный доход) по налогу на прибыль составит $(54\,708\,000 * 20\%)$ 10 942 000 рублей. В строке 2410 «Текущий налог на прибыль» отражена сумма 11283 тыс. руб., в том числе постоянные налоговые обязательства (активы) в сумме 348000 руб. и отложенные налоговые обязательства 7000 руб.

По строке 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» приводится информация о сальдо постоянных налоговых обязательств (активов) (пункт 24 ПБУ 18/02). Значение рассматриваемой строки определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами за отчетный период по счету 99 «Прибыли и убытки», (аналитический счет (субсчет) учета постоянных налоговых обязательств (активов)) и представляет собой сальдо постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, накопленных за отчетный период. Постоянные налоговые активы и обязательства формируются вследствие появления постоянных разниц между данными бухгалтерского и налогового учета.

Организации отражают в бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства и активы на счете 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства/активы» в корреспонденции со счетом 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»:

- дебет счета 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства/активы» кредит счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — начислено постоянное налоговое обязательство (ПНО);

- дебет счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» кредит счета 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства/активы» — начислен постоянный налоговый актив.

В ЗАО «Иж – металл» в 2014 году возникли постоянные налоговые обязательства в размере 348 000 руб.

По строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» отражается информация об изменении величины отложенных налоговых обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (пункт 24 ПБУ 18/02). По строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» приводится отклонение между данными показателя отложенных налоговых обязательств на начало и конец этого отчетного периода. Если в течение отчетного периода сумма отложенных налоговых обязательств (активов) возросла, то отклонение показывается в отчете без скобок. В случае же уменьшения величины отложенных налоговых обязательств (активов) разность приводится в круглых скобках. При этом рост суммы изменения отложенных налоговых обязательств приводит к уменьшению величины текущего налога на прибыль, а их уменьшение, наоборот, к увеличению текущего налога на прибыль. Изменения отложенных налоговых обязательств появляются в тех ситуациях, когда по той или иной операции прибыль по данным бухгалтерского учета получена в большем размере, чем по данным налогового учета. В результате в учете возникают налогооблагаемые временные разницы. Изменение величины отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде равняется произведению налогооблагаемых временных разниц, возникших (по-

гашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Значение строки «Изменение отложенных налоговых обязательств» определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» за отчетный период (без учета дебетового оборота по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»).

По строке 2430 отражено 7 000 руб.

По строке 2450 «Изменение отложенных налоговых обязательств» показывается информация об изменении величины отложенных налоговых активов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (пункт 24 ПБУ 18/02). В строке 2450 приводится отклонение между данными показателя отложенных налоговых активов на начало и конец этого отчетного периода. Рост изменения отложенных налоговых активов, напротив, приводит к увеличению текущего налога на прибыль, а уменьшение изменения - к уменьшению текущего налога на прибыль. Отложенный налоговый актив, изменение которого указывают в строке 2450 по той или иной операции появляется, если бухгалтерская прибыль по ней возникает в меньшей, чем налоговая, сумме. Например, из-за использования разных способов амортизации основных средств, отражения некоторых видов расходов, нормируемых при налогообложении прибыли, и других аналогичных различий. В результате в учете возникают вычитаемые временные разницы. Изменение величины отложенных налоговых активов в отчетном периоде равняется произведению вычитаемых временных разниц, возникших (погашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Значение строки «Изменение отложенных налоговых активов» определяется как разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы» за отчетный период (без учета кредитового оборота по счету 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»).

По строке 2350 указано «0», а за прошлый период 6000 руб.

По строке 2460 «Прочее» приводится информация об иных, не названных выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации (пункт 23 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н). В ЗАО «Иж – металл» пеней и штрафов по налогам и сборам за 2014 год не начислялось. Следовательно, в строке 2460 «Прочее» стоит прочерк.

По строке 2400 «Чистая прибыль» отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, то есть информация о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) (пункт 23 ПБУ 4/99). Данный показатель рассчитывается по следующей формуле. Строка 2400 = строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» - строка 2410 «Текущий налог на прибыль» + (-) строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» - (+) строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» + (-) строка 2460 «Прочее».

В ЗАО «Иж – металл» прибыль до налогообложения составила 54 708 000 рублей, а текущий налог на прибыль – 11 283 000 рублей, изменение отложенных налоговых обязательств 7 000 рублей. Следовательно, чистая прибыль составит $(54\,708\,000 - 11\,283\,000 + (-7\,000) + (-) 0 + (-) 0) = 43\,418\,000$ рублей. В строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отражается сумма 43 418 000 руб.

Кроме вышеперечисленных строк в Отчете о финансовых результатах имеется Раздел «Справочно», включающий в себя:

Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода (строка 2510).

В строке 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» за 2014 год организации «Иж – металл» стоит прочерк.

Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода (строка 2520). По этой строке могут быть отражены существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, а также разницы, возникающие в

результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли.

Организация «Иж – металл» валютной выручки не имеет, операций с иностранной валютой не производит. Следовательно, в строке 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» стоит прочерк.

В строке 2500 «Совокупный финансовый результат периода» указывается сумма чистой (нераспределенной) прибыли, отраженная по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» уменьшенная (увеличенная) на суммы строк 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода». При положительных значениях показателей строк 2510 и 2520 - суммы этих строк прибавляются к сумме строки 2400, при отрицательных - вычитаются. В случае отсутствия показателей, указываемых по строкам 2510 и 2520 сумма строки 2500 равна сумме строки 2400 «Чистая прибыль (убыток)».

В Отчете о финансовых результатах ЗАО «Иж – металл» за 2014 год отсутствуют показатели по строкам 2510 и 2520. Следовательно, в строке 2500 «Совокупный финансовый результат периода» отражена сумма строки 2400 «Чистая прибыль (убыток)» равная 43418 тыс. руб.

В строке 2900 «Базовая прибыль (убыток) на акцию» указывается часть прибыли отчетного периода, которая причитается акционерам - владельцам обыкновенных акций. Так как в нашем случае организация ценные бумаги в 2014 году не выпускала, то в строке 2900 «Базовая прибыль (убыток) на акцию» стоит прочерк.

В строке 2910 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» указывается возможное уменьшение прибыли (увеличение убытка) в расчете на одну акцию. Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в

будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества.

Аналогично в строке 2910 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» Отчета о финансовых результатах за 2014 год стоит прочерк.

Отчет о финансовых результатах заверяется подписями (с расшифровкой) руководителя предприятия и главного бухгалтера.

Наряду с отражением в балансе отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства указываются в отчете о финансовых результатах. В этом отчете содержатся также данные о постоянных налоговых обязательствах.

При корректировке налога на прибыль в бухгалтерском учете составляют пояснительную записку с указанием в ней всех сумм описанием всех показателей, на которые скорректирована бухгалтерская прибыль.

При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

Приведем анализ образовавшегося текущего налога на прибыль.

В строке 2410 «Текущий налог на прибыль» отчета о финансовых результатах организации за 2014 год отражена сумма 11283 тыс. руб., в том числе постоянные налоговые обязательства (активы) в сумме 348000 руб. и отложенные налоговые обязательства в размере 7000 руб. Отраженные постоянные налоговые обязательства в сумме 348 000 рублей и отложенные налоговые обязательства в сумме 7 000 рублей образовались в результате существующей разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, состоящей из постоянных и временных разниц. Дело в том, что существуют различные правила признания доходов и расходов, установленных в нормативно – правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством о налогах и сборах.

Постоянное налоговое обязательство в размере 348 000 руб. сформировалось в связи с наличием постоянных разниц (доходов и расходов, формирующих прибыль отчетного периода, исключенных из расчета налоговой базы отчетного и последующих периодов). Информация о возникших постоянных разницах сформировалась на основании первичных учетных документов и отражена организацией ЗАО «Иж – металл» в аналитическом учете. Сформировавшееся постоянное налоговое обязательство в сумме 348 000 руб. привело к увеличению налогового платежа по налогу на прибыль организации за 2014 год, он определен как произведение постоянной разницы отчетного периода на ставку налога на прибыль ($1740000/100*20$).

Постоянная положительная разница и, как следствие, постоянное налоговое обязательство у ЗАО «Иж – металл» возникло в связи с тем, что налогооблагаемая прибыль больше бухгалтерской, т.е. доходы в налоговом учете больше, чем в бухгалтерском, а расходы в налоговом учете меньше, чем в бухгалтерском. Это связано со следующими фактами хозяйственной жизни организации.

1. Постоянным заказчиком был реализован товар в количестве 500 единиц по сниженным ценам по 1180 руб. (в том числе НДС - 180 руб.) Рыночная цена составляет 1475 руб. (в т.ч. НДС – 225 руб.) Себестоимость ед. товара – 900 руб. В бухгалтерском учете показали реальную выручку, а в налоговом – потенциальный доход, который получила бы организация, продав товары по рыночным ценам. Разница не отражается в бухгалтерском учете ни в отчетном ни в последующих периодах (п. 6 ПБУ 9/99).

Таблица 2.9 – Журнал хозяйственных операций по отражению доходов, полученных от реализации товара по сниженным ценам

№ п/п	Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов		Сумма (расчет суммы)
		Дебет	Кредит	
1	2	3		4
1	Отгружены товары покупателю	62	90-1	590 000 руб. (1180 руб. × 500 шт.)
2	Начислен НДС к уплате в бюджет	90-3	68 субсчет «Расчеты по НДС»	90 000 руб. (590 000 руб. × 18/118)

Продолжение таблицы 2.9

3	Списана себестоимость проданных товаров	90-2	41	450 000 руб. (900 руб. × 500 шт.)
4	Отражена прибыль от реализации товаров	90-9	99	50 000 руб. (590 000 руб. – 90 000 руб. – 450 000 руб.)
5	Начислен условный расход по налогу на прибыль.	99	68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	10 000 руб. (50 000 руб. × 20%)
6	Начислено постоянное налоговое обязательство (доначислен налог на прибыль)	99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	25 000 руб. (125 000 руб. × 20%)
7	Доначислен НДС с выручки	90-3	68 субсчет «Расчеты по НДС»	22 500 руб. ((225 руб. – 180 руб.) × 500 шт.)

В налоговом учете прибыль составила: $1475 \text{ руб.} \times 500 \text{ шт.} : 118\% \times 100\% - 450\,000 \text{ руб.} = 175\,000 \text{ руб.}$

У организации появилась постоянная положительная разница в сумме: $175\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.} = 125\,000 \text{ руб.}$

При сравнении расчетов получим, что по данным бухучета налог на прибыль начислен в размере: $10\,000 \text{ руб.} + 25\,000 \text{ руб.} = 35\,000 \text{ руб.}$ Эта сумма совпадает с данными налогового учета: $175\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 35\,000 \text{ руб.}$

2. В результате проведенной дооценки основного средства в бухгалтерском учете сумма ежемесячных амортизационных поступлений увеличилась до 333168 руб., а в налоговом учете осталась прежней 198 585 руб. в месяц. Разница в амортизации составила 134584 руб. в месяц, а за год 1615002 руб. Она не отражается в отчетном и последующем периодах (п. 15,19 ПБУ 6/01). У организации появилась постоянная положительная разница в сумме 1 615 002 руб. При этом были осуществлены следующие бухгалтерские проводки дебет счета 01 «Основные средства» кредит счета 83 «Добавочный капитал» – дооценка ОС: дебет счета 83 «Добавочный капитал» кредит счета 02 «амортизация основных средств» – дооценка начисленной амортизации.

Таблица 2.10–Формирование (определение) постоянных положительных разниц

Наименование операции	Классификация (доход/расход)	Бухгалтерский учет, руб.	Учет в целях налогообложения, руб.	Разница, руб.	Вид постоянной разницы
Амортизация основного средства	Расход	3998022	2383022	1615002	ППР
Выручка от реализации по сниженным ценам	Доход	50 000	175 000	125 000	ППР

Изменения отложенных налоговых обязательств в организации за 2014 год возникли в связи с тем, что прибыль по данным бухгалтерского учета в 2014 году была получена организацией в большем размере, чем по данным налогового учета. В результате в учете возникли налогооблагаемые временные разницы.

Изменение отложенных налоговых обязательств в 2014 году рассчитано как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль ($35000 \text{ руб.} / 100 * 20$), в связи с чем в строке отчета о финансовых результатах ЗАО «Иж - металл» за 2014 год в строке 2430 отражена сумма минус 7000 руб. При этом использованы следующие бухгалтерские проводки: дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» – отражено отложенное налоговое обязательство.

В бухгалтерском балансе организации отложенные налоговые обязательства отражены в пассиве баланса в разделе 4 как долгосрочные обязательства (п. 23 ПБУ 18/02) по строке 1420 в размере 18 000 руб. и рассчитан как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль ($90000/100*20$).

Указанное отложенное налоговое обязательство возникло в 2013 году в связи с приобретением ЗАО «Иж – металл» справочно-правовой системы стоимостью 106200 рублей (в том числе НДС 16200 рублей). Приказом руководителя организации срок использования установлен в 2 года.

В целях бухгалтерского учета стоимость программы будет списываться равными долями в течение срока, определенного приказом руководителя, то есть в течение 24 месяцев, а в целях налогового учета учтена единовременно, в связи с чем возникла налогооблагаемая временная разница, которую согласно ПБУ 18/02, организация ЗАО «Иж – металл» отразила в бухгалтерском учете.

Для отражения операций на счетах организация использовала к счету 97 «Расходы будущих периодов» субсчета: 97-1 «Расходы будущих периодов» и 97-2 «Налогооблагаемые временные разницы».

Таблица 2.11 – Журнал учета хозяйственных операций в связи с приобретением справочно – правовой системы

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, рублей
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Расходы на приобретение программы отнесены в состав расходов будущих периодов	97-1	60	90 000
Учен НДС по приобретенной программе	19	60	16200
Принят к вычету НДС по приобретенной и принятой к учету программе	68	19	16200
Оплачена справочно-правовая система	60	51	106200
Отражена налогооблагаемая временная разница	97-2	97-1	90000
Отражено отложенное налоговое обязательство (90 000 рублей x 20%)	68	77	18000
Списана часть затрат на приобретение программы (90 000 рублей / 24 месяца), в мес.	26	97-1	3750
Погашена часть временной разницы (90 000 рублей / 24 месяца), в мес.	97-1	97-2	3750
Погашена часть отложенного налогового обязательства в 2013 год	77	68	11000

В завершении анализа возникновения постоянных разниц и как следствие постоянного налогового обязательства и временных налогооблагаемых разниц и как следствие отложенного налогового обязательства проведем проверку расчета исчисленного ЗАО «Иж – металл» текущего налога на прибыль за 2014 год. В ЗАО «Иж – металл» в 2014 году прибыль по данным бухгалтерского учета составила 54708 тыс. руб. Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль составит $(54\,708\,000 \times 20\%) = 10\,942\,000$ рублей.

Таким образом, текущий налог на прибыль составит: условный расход + постоянное налоговое обязательство – отложенное налоговое обязательство, а именно: $10942000 + 348\ 000 - 7000 = 11\ 283\ 000$ руб.

2.3 Оценка состояния контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации

Внутренний контроль за расчетами с бюджетом осуществляется в ЗАО «Иж – металл» на следующих стадиях учетного процесса: формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения; разработки форм регистров налогового учета; сбора необходимой информации в регистрах бухгалтерского и налогового учета; использования полученной информации и устранения ошибок и принятие нового управленческого решения.

Генеральный директор организации организует систему внутреннего контроля путем принятия соответствующих локальных актов (приказов): приказ об учетной политике, утверждение штатного расписания и должностных регламентов работников и т.д., обеспечивает координацию деятельности функциональных служб организации, инициирует разработку процедур внутреннего контроля, контролирует денежные потоки организации в целях своевременного перечисления организацией налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды, принимает меры по устранению выявленных ошибок и нарушений с целью предотвращения их повтора в будущем.

Главный бухгалтер организации осуществляет функции контроля правильности применения законодательных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению, исполнения положений учетной политики организации, контролирует правильность и своевременность формирования данных для составления налоговой отчетности, контролирует правильность формирования бухгалтерских и налоговых регистров, правильность и полноту бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтеры организации проверяют наличие и правильность оформления первичных учетных документов по финансовым хозяйственным операциям,

контролируют своевременность передачи первичных документов из других подразделений в бухгалтерию в соответствии с графиком, своевременно подготавливают информацию для составления отчетности.

Система внутреннего контроля полноты и своевременности расчетов с бюджетом по налогам и сборам в ЗАО «Иж – металл» очень развита и включает в себя следующие виды контроля, непосредственно оказывающие влияние на применяемые контрольные процедуры:

1. Превентивный контроль – предотвращение ошибок и нарушений.

В ЗАО «Иж – металл» процедура превентивного контроля включает в себя следующие процедуры: мониторинг за изменениями в законодательстве (проводит юрист организации), выявление степени подготовленности сотрудников, отвечающих за налоговые расчеты (проводит главный бухгалтер) контроль разработки учетной политики для целей налогообложения по всеустановленным элементам (организационным, методическим, техническим) (осуществляет генеральный директор), составление графика документооборота (составляет отдел кадров), анализ налоговой нагрузки (проводит главный бухгалтер), выявление основных направлений минимизации налоговых платежей (осуществляет главный бухгалтер).

2. Выявляющий контроль – выявление ошибок и нарушений.

В ЗАО «Иж – металл» процедура выявляющего контроля включает в себя следующие процедуры: арифметическая проверка произведенных расчетов методом повторного пересчета (бухгалтеры организации), расчет полученных показателей другими возможными способами (отличающимися от способа, использованного при первичном расчете) и проверка полученных результатов путем сопоставления (бухгалтеры организации), контроль правильности применения налоговых ставок (осуществляет главный бухгалтер), контроль правомерности применения налоговых льгот (осуществляет главный бухгалтер), анализ правильности заполнения налоговых деклараций путем их сопоставления с данными бухгалтерских и налоговых регистров (проводят бухгалтеры организации), контроль полноты и своевременности уплаты налогов в бюд-

жет(осуществляет генеральный директор организации), контроль правильности отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налогов в бюджет (осуществляет главный бухгалтер), получение распечаток из налоговой инспекции о состоянии расчетов на определенную дату из лицевой карточки организации, а при необходимости – актов сверок (главный бухгалтер),

3. Корректирующий контроль – исправление выявленных ошибок.

Главный бухгалтер под личным контролем генерального директора ЗАО «Иж – металл» разрабатывает мероприятия по недопущению появления выявленных ошибок в будущем, которые на данном этапе развития организации состоят, в основном, из выявления причины ошибки и разьяснении виновному в образовании ошибки бухгалтеру возможных вариантов ее недопущения в будущем. Главный бухгалтер проводит ежемесячные учебы бухгалтеров, на которых разьясняются изменения в законодательстве, подзаконных нормативно правовых актах, проводятся мастер – классы по совершенствованию ведению бухгалтерского учета приглашенными бухгалтерами из других организаций и учебных центров. Существует большое множество тестов для проверки состояния внутреннего контроля. В данной работе мы предлагаем сводный тест, полученный в результате анализа литературы по аудиту организации.

Таблица 2.12 - Тест проверки состояния внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета организации ЗАО «Иж – металл»

Перечень вопросов	Ответ
1. Контрольная среда	
Разработана и утверждена система основных принципов управления предприятием?	да
Разработана и утверждена схема структурных подразделений?	да
Разработана система ответственности за ведение бухгалтерского и налогового учета?	да
Разработана и утверждена система основных принципов кадровой политики?	да
Разработана и утверждена система правил доступа к активам предприятия?	да
Разработана и утверждена система отбора , найма сотрудников?	да
Разработана и утверждена система обучения, подготовки, переподготовки кадровых ресурсов?	да
Разработана и внедрена система по предупреждению и выявлению хозяйственных рисков?	нет
Разработан ли внутрифирменный кодекс профессиональной этики?	нет

ИТОГО:	78%
--------	-----

Продолжение таблицы 2.12

2. Процесс оценки рисков	
Разработана ли методология выявления хозяйственных рисков?	нет
Обучен ли новый персонал к отслеживанию внутрифирменных рисков?	да
Соответствует ли программное обеспечение масштабам деятельности организации	да
Разработаны ли мероприятия по предупреждению попыток отдельных лиц нарушать требования контроля и выполнения несовместимых им функций?	нет
Разработаны ли процедуры в локализации внутрифирменных рисков?	да
ИТОГО:	60%
3 Контрольные действия	
Проводится ли проверка и анализ фактических показателей с плановыми и прогнозными?	нет
Проводится ли мероприятия по анализу причин отклонения фактических показателей от плановых?	нет
Организованы хранение и сохранность ТМЦ, денежных средств: имеется охраняемый склад для хранения МПЗ?	да
В целях контроля за сохранностью документации все документы сброшюрованы и последовательно пронумерованы?	да
Учетные регистры хранятся в сейфах или в отдельных, специально оборудованных помещениях?	да
На предприятии проводятся ревизионные и инвентаризационные плановые и внезапные проверки?	да
Распределены обязанности и полномочия между сотрудниками, обеспечивающими осуществление реальной коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности, и сотрудниками, отражающими эти операции в бухучете?	да
Проводится ли проверка по существу бухгалтерских записей?	да
ИТОГО:	75%
4. Мониторинг средств контроля	
Своевременно ли осуществляется расчеты с бюджетом по налогам и сборам, банкам?	да
Осуществляется ли контроль за соответствием действий сотрудников внутрифирменной политике?	да
Проводится ли регулярная оценка качества работы персонала?	нет
ИТОГО:	67%

Таблица 2.13– Оценка системы внутреннего контроля

Показатель	Всего вопросов	Положительные ответы	Оценка системы внутреннего контроля, %
Контрольная среда	9	7	78
Оценка рисков	4	1	25
Информационная система	15	11	73
Средства контроля	3	2	67
ИТОГО:	39	27	69

Таким образом, в ЗАО «Иж – металл» состояние внутреннего контроля на среднем уровне, так как составляет 69 %.

Большим недостатком деятельности организации является отсутствие разработанной системы по предупреждению рисков.

Оценка фактической эффективности действующей системы внутреннего контроля может осуществляться по следующим направлениям:

- анализ элементов управления внутренним контролем, то есть показателей количественного и качественного состава работников (укомплектованность, образование, наличие профессиональных навыков и умений и т.д.);

- оценка результатов и эффективности внутреннего контроля, выражающаяся в показателях объема контрольных процедур и эффективности этих процедур;

- изучение аналитических показателей внутреннего контроля, которые должны отражать выявленные резервы роста его эффективности (внедрение новых методов и технических приемов внутреннего контроля, информационно-правового обеспечения и т.д.).

3 РАЗВИТИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ В ЗАО «ИЖ – МЕТАЛЛ»

3.1 Развитие учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации

В организации ЗАО «Иж – металл» учет расчетов и бюджетом по налогу на прибыль ведется в строгом соответствии с законодательными актами Российской Федерации бухгалтерами, имеющими высшее профессиональное образование, претензий со стороны налоговым органов по результатам проведенных камеральных налоговых проверок деклараций по налогу на прибыль с момента начала осуществления деятельности и по состоянию на текущую дату нет.

В связи с чем, на наш взгляд, совершенствованием учета расчетов по налогам и сборам может считаться применение международного стандарта финансовой отчетности МСФО 12 «Налоги на прибыль» и применение при осуществлении наличных денежных расчетов с населением «онлайн – кассы».

Как правило, в большинстве случаев применение как ПБУ 18/02, так и МСФО 12 приводит к одинаковым результатам. И оба стандарта требуют ведения подробного налогового учета. В то же время метод учета отложенных налогов по МСФО 12 следует признать более удобным и точным.

Удобным, потому что не нужно отражать постоянные налоговые активы и обязательства, Для пользователей отчетности имеют значение только отложенные обязательства, в связи с чем, учет по ПБУ 18/02 приводит к составлению бессмысленных проводок и лишних вычислений. По российскому стандарту отложенные налоги и временные разницы нужно начислять в течение всего года, а по международному стандарту начисления происходят на отчетную дату.

Точным, так как если применять ПБУ 18/02 не с самого начала работы организации, то невозможно сформировать ОНА и ОНО по прошлым операциям, которые привели к различиям в текущей бухгалтерской и налоговой

стоимости активов и обязательств. А в случае применения МСФО 12 трудностей не возникает. Применяемый в российском ПБУ метод позволяет увидеть изменения за год без возможности узнать состояние отложенного налога целиком.

Таким образом, применение МСФО 12 в организации позволит упростить как ведение бухгалтерского и налогового учета в ЗАО «Иж – металлы», так и представление отчетности организации.

В отношении необходимости применения «онлайн – кассы» в настоящей выпускной квалификационной работе хочется отметить следующее.

На сегодняшний день требований к особому оборудованию помещения кассы (операционной кассы) организаций, не являющихся кредитными, нормативными актами не установлено. С 1 июня 2014 года порядок ведения кассовых операций с наличными деньгами на территории Российской Федерации юридическими лицами определяется в соответствии с Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У (далее - Указание № 3210-У). Согласно п. 2 Указания № 3210-У для ведения операций по приему наличных денег, включающих их пересчет, выдаче наличных денег (далее - кассовые операции) юридическое лицо распорядительным документом устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций, определенном руководителем юридического лица (далее - касса), после выведения в кассовой книге (унифицированная форма № КО-4, утверждена постановлением Госкомстата России от 18.08.1998N 88, Код по ОКУД 0310004) суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня. Каких-либо требований к оборудованию места кассы (операционной кассы) организации Указания № 3210-У не содержат, нет требований о том, что касса должна размещаться в отдельном помещении и т.д.

О необходимости применения контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных расчетов знаем все, так как являемся покупателями товаров и потребителями услуг, а кассовый чек является подтверждением факта

оплаты товара, работы или услуги. Кассовый чек позволит отстоять свои права потребителя и получить постпродажное или гарантийное обслуживание.

Необходимость в обязательном порядке применять кассовый аппарат на территории РФ всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при проведении наличных денежных расчетов или с использованием платежных карт установлена Федеральным законом от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ «О применении контрольно – кассовой техники»[3].

В тоже время отдельной категории организаций и индивидуальных предпринимателей можно не применять контрольно – кассовую технику.

1. До 1 июля 2018 года плательщики единого налога на вмененный доход (организации и индивидуальные предприниматели), а также индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения могут принимать оплату от населения наличными деньгами без использования кассового аппарата (статья 2.1 закона № 54-ФЗ). Если покупатель или клиент потребует для подтверждения факта оплаты документ, то взамен кассового чека нужно выдать товарный чек.

2. До 1 июля 2018 года могут не использовать кассовый аппарат организации и индивидуальные предприниматели, независимо от режима налогообложения, если они оказывают услуги населению (статья 2 закона № 54-ФЗ). При этом в обязательном порядке, а не по требованию клиента, нужно выдавать бланк строгой отчетности (БСО). Порядок оформления и выдачи БСО приведен в Постановлении Правительства РФ от 6 мая 2008 года № 359. К примерам бланков строгой отчетности можно отнести транспортные билеты, квитанции, билеты в кино, абонементы, наряд-заказы, талоны, туристические и экскурсионные путевки и др.

3. Организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики деятельности, либо особенностей местонахождения могут производить расчеты наличными или платежными картами без применения кассового аппарата

3.1. при осуществлении следующих видов деятельности:

- продажа газет, журналов и сопутствующих товаров в специальных киосках, при этом доля продажи газет и журналов в их товарообороте должна составлять не менее 50 процентов, а ассортимент сопутствующих товаров должен быть утвержден органом местной власти;

- продажа проездных билетов и талонов для проезда в городском общественном транспорте;

- продажа ценных бумаг и лотерейных билетов;

- обеспечение питанием обучающихся и работников образовательных организаций, реализующих основные общеобразовательные программы (то есть, в детских садах и школах);

- торговля в киосках мороженым и безалкогольными напитками в розлив;

- торговля из цистерн пивом, квасом, молоком, растительным маслом, живой рыбой, керосином, вразвал овощами и бахчевыми культурами;

- разносная мелкорозничная торговля продовольственными и непродовольственными товарами;

3.2. организации и ИП, находящиеся в отдаленных или труднодоступных местностях (за исключением городов, райцентров, поселков городского типа), указанных в перечне, утвержденном органом местной власти, и др. Полный список таких видов деятельности изложен в статье 3 Федерального закона № 54-ФЗ[3]. Информация о применении онлайн – касс содержится в интернете (например, на сайте WWW/regberry.ru).

С 31 марта 2017 года все розничные продавцы алкоголя, в том числе пива, должны применять кассовый аппарат. Требование распространяется и на торгующих пивом в общепите.

С 1 февраля 2017 года прекращается постановка на учет кассовых аппаратов старого образца, не имеющего функций подключения к Интернету.

До 1 июля 2017 года все продавцы, уже работающие с кассовой техникой, должны модернизировать свою технику, если это возможно, и пройти перерегистрацию. Если имеющийся кассовый аппарат не допускает модернизации, то необходимо приобрести новую онлайн-кассу и поставить ее на учет.

Требования к кассовому аппарату приводятся в статье 4 закона от 22 мая 2003 года № 54 – ФЗ[3].

Приобрести новый кассовый аппарат можно только входящий в реестр ККТ, опубликованный на официальном сайте ФНС.

С 2017 года штрафы за неприменение ККТ при наличных расчетах, использование кассового аппарата, не соответствующего установленным законом требованиям, а также за нарушение условий регистрации и применения контрольно-кассовой техники перечислены в статье 14.5 КоАП РФ.

Порядок принятия кассового аппарата к бухгалтерскому учету не сложен и понятен, например, доступно изложен в статье С.Н. Сергеевой [40, стр. 3].

Учитывая требования ПБУ 6/01, контрольно-кассовые машины аппараты принимаются к учету в составе основных средств по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на приобретение аппарата (за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов), а также на доставку и приведение в состояние, пригодное для использования (п.п.8 и 12 ПБУ 6/01). Так как аппарат можно использовать только после его принятия на техническое обслуживание и регистрации в налоговых органах, затраты нужно включить в его первоначальную стоимость.

Учет затрат на приобретение кассового аппарата ведется с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»: дебет счета 08, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму расходов по приобретению и вводу в эксплуатацию кассового аппарата. Основание для принятия к учету - акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1, утверждена Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»): дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на сумму первоначальной стоимости кассового аппарата. В соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 при принятии кассового аппарата к учету необходимо определить срок его полезного использования.

В налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. В бухгалтерском учете расходы организации, связанные с техническим обслуживанием, ремонтом кассовых аппаратов и их эксплуатацией, относятся к расходам по обычным видам деятельности на основании п. 7 ПБУ 10/99.

Таким образом, законодательством предусмотрена обязанность всех организаций использовать контрольно – кассовую технику. Считаем, что внедрение контрольно – кассового аппарата «онлайн – кассы» способствует легализации полученных доходов организации, упростить бухгалтерский учет полученных доходов, что несомненно упростит проведение внешнего и внутреннего контроля за полученными доходами, а как следствие, исчислением и уплатой налога на прибыль в бюджет.

3.2 Развитие контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в организации

Одним из предложений по совершенствованию контроля в организации ЗАО «Иж металл» мы считаем необходимость применения Методики проведения анализа бухгалтерской отчетности и деклараций по налогу на прибыль организации в целях выявления возможных рисков совершенных ошибок отражения показателей и выявления возможного занижения (завышения) исчисленной суммы налога на прибыль, разработанной А.Ю. Никитиной [34, стр. 5].

Указанная методика сверки бухгалтерской отчетности и деклараций организации состоит из 5 таблиц, результаты проведенной сверки указываются в конце каждой таблицы.

Таблица 3.1 - Возможная ошибка в отчетности

Информация по ЗАО «Иж – металл»			
Источник полученной информации	2013 г	2014 г	2105 г

Отчет о финансовых результатах строка 2410 (тыс. руб.)	5797	11283	14566
--------------------------------------------------------	------	-------	-------

Продолжение таблицы 3.1

Декларация по налогу на прибыль строка 180 листа 02 (руб.)	5797117	11282797	13176589
Результаты сверки	Расхождений нет	Расхождений нет	Расхождений нет

Какой бы способ определения суммы текущего налога на прибыль не избран, показатели этих строк должны совпадать п. 22 ПБУ 18/02. Если есть расхождения, то, скорее всего, ошибка в бухгалтерской отчетности.

Таблица 3.2. - Разница в бухгалтерских и налоговых доходах

Информация по ЗАО «Иж – металл»			
Источник полученной информации	2013 г	2014 г	2105 г
Отчет о финансовых результатах (сумма строк 2110, 2310, 2320 и 2340 (тыс. руб.))	353430+1424+12832=367686	777228+2824+20113=800165	772803+26690=799493
Декларация по налогу на прибыль сумма строк 010 и 100 приложения 1 к листу 02 (руб.)	365891007+1796726=367687733	795757702+4410177=800167885	797663823+1833620=799497443
Результаты сверки	Налоговая выручка больше бухгалтерской	Налоговая выручка больше бухгалтерской	Налоговая выручка больше бухгалтерской

Возникают случаи, когда налоговая выручка больше бухгалтерской, это допустимо, в случае, если выручка по данным бухучета намного больше, чем налоговая, то возможно «прибыльная» база занижена. Часто такие расхождения объясняются различиями в признании доходов для целей бухгалтерского и налогового учета.

Таблица 3.3 - Сравнение амортизационной премии и увеличения основных средств

Информация по ЗАО «Иж – металл»			
1	2	3	4
Источник полученной информации	2013 г	2014 г	2105 г
Бухгалтерский баланс строка 1150 (тыс. руб.)	25122	19964	38255
Декларация по налогу на прибыль 042 и 043 прило-	58822	40373	59575+7264160=7323735

жения 2 к листу 02 (руб.)			
---------------------------	--	--	--

Продолжение таблицы 3.3

Результаты сверки	Начислена сумма амортизации ос 1731204 руб.	Начислена сумма амортизации ос 3998022 руб. в связи с чем роста стоимости ОС не произведено примерно на эту же сумму	С учетом начисленной ранее амортизации за 2013 – 2014 год и отражением расходов на капитальное вложение и начисленной суммы амортизации ос 4595643 руб. отражен рост стоимости ОС
-------------------	---------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Соотнести показатели этих строк нельзя, так как к остаточной стоимости ОС по счету 01 «Основные средства», показатель строки 1150 составляют еще и дебетовые сальдо по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 07 «Оборудование к установке». В случае списания амортизационной премии должны быть отражены на счете 01 новые ОС, в связи с чем показатель строки 1150 баланса должен увеличиться.

Таблица 3.4. - Сравнение размера налоговых и бухгалтерских расходов

Информация по ЗАО «Иж – металл»			
Источник полученной информации	2013 г	2014 г	2105 г
Отчет о финансовых результатах сумма строк 2120,2210, 2220и 2350 (тыс. руб.)	309910+11639 + 4240+13598 =339387	686628+17302+21028+21028 (ошибка в отчете должно быть 20499) = 745 986 (должно быть 745457)	703019+26495 =729514
Декларация по налогу на прибыль сумма строк 030 и 040 (руб.)	336881873+ 1820277= 338702150	741018030+2735864= 743753894	732137455+ 1477042 =733614497
Результаты сверки	Превышение бухгалтерских расходов над налоговыми	Превышение бухгалтерских расходов над налоговыми	Превышение налоговых расходов над бухгалтерскими, вероятно ввиду применения амортизации (необходима проверка примененного расчета амортизации) для исключения занижения налоговой базы

Многие затраты, признаваемые в бухучете, для целей налогообложения не учитываются, поэтому больше вероятность, что бухгалтерские расходы превысят налоговые, а не наоборот. Тем не менее в отдельных отчетных периодах налоговые расходы могут превышать бухгалтерские. Например, при применении амортизационной премии по приобретенным ОС. И порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете может быть различным.

Таблица 3.5 - Проверка наличия основных средств

Информация по ЗАО «Иж – металл»			
Источник полученной информации	2013 г	2014 г	2105 г
Бухгалтерский баланс строка 1150 (тыс. руб.)	25122	19964	38255
Декларация по налогу на прибыль приложение 3 к листу 02 (руб.)	122881	42373	Нет данных
Отчет о движении денежных средств строка 4211	123	42	0
Результаты сверки	Была реализация основных средств, поступления от продажи отражены (необходима проверка цены реализации ос в сравнении с рыночной ценой аналогичных ос)	Была реализация основных средств, поступления от продажи отражены (необходима проверка цены реализации ос в сравнении с рыночной ценой аналогичных ос)	Стоимость ос возросла, нет поступлений от продажи ос

Еще одной методикой совершенствования контроля расчетов по налогу на прибыль, которую необходимо применять в организации, может быть методика проведения проверки контрольных соотношений декларации по налогу на прибыль с целью исключения вероятности проведения выездной налоговой проверки.

Данная методика изложена в письмах ФНС России (Письмо ФНС от 03.07.2012 № АС-5-3/815дсп@ и Письмо ФНС от 14.07.2015 № ЕД -4-3/12317

@ «О контрольных соотношениях показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций»)[16].

Контрольные соотношения дают возможность посмотреть на отчетность организации и декларацию по налогу на прибыль глазами налоговиков, в том числе на взаимоувязку показателей внутри декларации (внутридокументные КС), так и на взаимосвязь с показателями других налоговых деклараций и бухгалтерности (междокументные КС).

Поэтому мы считаем, что проверка корректности заполнения деклараций при помощи контрольных показателей необходима. Контрольные соотношения помогут бухгалтерам избежать ошибок и, как следствие, проверок: камеральных и выездных со стороны налоговых органов.

В настоящей работе мы предлагаем в качестве примера вышеизложенной методики контрольных соотношений - анализ налоговой декларации по налогу на прибыль организации ЗАО «Иж – металл» за 2015 (приложение Г к настоящей квалификационной работе).

Считаем, что проведение вышеизложенных анализов декларации по налогу на прибыль и отчетов организации должны проводиться главным бухгалтером организации и проводится на постоянной основе.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Прибыль является основным обобщающим качественным показателем деятельности организации и характеризует конечный финансовый результат, эффективность производства. В связи с чем, большое значение имеет организация и контроль расчетов с бюджетом по налогу на прибыль. Противоречия некоторых положений нормативных и ненормативных актов обуславливают возможность случайных ошибок в расчетах по налогам, в том числе и расчетах по налогу на прибыль.

На наш взгляд основными источниками регулирования учета и контроля расчетов по налогу на прибыль в Российской Федерации являются: Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, налоговый кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положения по бухгалтерскому учету: № 9/99 «Доходы организаций», № 10/99 «Расходы организаций», № 4/99 «Бухгалтерская отчетность», № 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль организаций».

Прибыль – разница между доходами и расходами организации, в связи с чем очень важна информация о финансовых результатах деятельности и возникает проблема поиска способов раскрытия информации о прибылях и убытках, полученных организациях в результате деятельности.

В целях получения вышеуказанной информации бухгалтерский учет раскрывает несколько категорий прибыли (прибыль от продаж, валовая прибыль, прибыль от обычной деятельности, чистая прибыль, налогооблагаемая прибыль, нераспределенная прибыль). В зависимости от той или иной категории прибыли используется та или иная методика ее расчета.

Целью настоящей выпускной квалификационной работы явилось установление объекта получения информации о полученной организацией прибыли, совершенствование учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль организации.

Для реализации поставленной задачи в ходе подготовки написанию работы были изучены теоретические аспекты учета и контроля расчетов по налогу на прибыль, рассмотрены состояние учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в ЗАО «Иж – металл» г. Ижевска Удмуртской Республики, изучены существующие методики расчета и контроля расчетов с бюджетом, которые могли бы способствовать совершенствованию состояния учета и контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в рассматриваемой организации.

Объектом исследования выбрана организация ЗАО «Иж- металл» г. Ижевска Удмуртской Республики, основным видом деятельности которого является предоставление услуг по ковке, прессованию, объемной и листовой штамповке. Предметом исследования явились теоретические, методологические, правовые и практические вопросы учета и контроля особенности учета и контроля расчетов по налогу на прибыль организаций, первичная бухгалтерская документация, финансовая отчетность и декларации по налогу на прибыль организации ЗАО «Иж – металл» за 2013, 2014 и 2015 годы.

Анализ основных показателей деятельности организации свидетельствует о том, что на 31.12.2015 в активах организации доля текущих активов составляет 87%, а внеоборотных средств – 13%. Активы организации за рассматриваемый период увеличились на 55769 тыс. руб. или на 23,59%. При этом собственный капитал организации изменился практически пропорционально активам организации. Рост величины активов организации связан с ростом внеоборотных активов, запасов, денежных средств. Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «финансовые и другие оборотные активы» в активе и «краткосрочные обязательства» в пассиве (-64746 тыс. руб. и -1032 тыс. руб. соответственно). Структура баланса удовлетворительная. Основным источником средств для формирования имущества предприятия являются собственные средства.

Большинство показателей рыночной финансовой устойчивости ЗАО «Иж – металл» имеют положительную динамику, что свидетельствует об улучше-

нии финансовой устойчивости и усилении финансовой независимости ЗАО «Иж – металл» от заемных средств и свидетельствует об относительном положении организации.

По данным «Отчета о финансовых результатах» за последний год организация получила чистую прибыль в размере 55413 тыс. руб., что составляет 7,17% от выручки. Прочие доходы и прочие расходы имеют тенденцию к увеличению.

Имеет место положительная динамика рентабельности продаж по сравнению с данным показателем за аналогичный период года, предшествующего отчетному, (+34,18%).

В 2015 году наблюдается уменьшение кредиторской задолженности по сравнению с 2014 годом на 1 032 тыс. руб. Снижение величины кредиторской задолженности наблюдается по следующим статьям бухгалтерского баланса:

- кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками уменьшилась на сумму 59 800 тыс. руб.;
- кредиторская задолженность перед покупателями и заказчиками уменьшилась на сумму 5 269 000 тыс. руб.;

Для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам уплачиваемых организацией, и налогам с работниками этой организации предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», который кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 - на сумму налога на прибыль). По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Для каждого налога, который уплачивается в бюджет, в учете ЗАО «Иж – металл» открыты отдельные субсчета: 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»; 68-2 «Расчеты по НДС»; 68-3 «Расчеты по налогу на имущество»; 68-4 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Синтетический учет по налогу на прибыль в ЗАО «Иж – металл» ведется в обобщенном виде в Главной книге, которая автоматически формируется в программе «1С: Бухгалтерия 7.7», а аналитический учет - в учетных регистрах по видам налогов.

Налог на прибыль организации установлен 25 Главой Налогового кодекса РФ. Сумма налога на прибыль определяется нарастающим итогом с начала года. Для этого определенную налогооблагаемую прибыль умножают на ставку налога. Ставка налога на прибыль организации - 20 %. Налог на прибыль начисляется по следующим ставкам: в федеральный бюджет - 2 %; в региональный бюджет - 18%.

Отражение налога на прибыль в бухгалтерском учете происходит в два этапа. В начале бухгалтер начисляет налог на бухгалтерскую прибыль, а затем корректирует его так, чтобы получилась сумма, отраженная в налоговом учете. Налог на бухгалтерскую прибыль (убыток) называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Сумма текущего налога на прибыль определяется путем корректировки определенной выше суммы: Условный расход (доход) по налогу на прибыль + (-) Постоянное налоговое обязательство + Отложенный налоговый актив - Отложенное налоговое обязательство = + (-) Текущий налог на прибыль (убыток).

Уплата налога на прибыль производится ежеквартально исходя из прибыли, полученной за предыдущий квартал (равными долями в размере 1/3 суммы налога за предыдущий квартал). По итогам каждого отчетного периода рассчитывается общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Хозяйственные операции отражаются параллельно в бухгалтерском и налоговом учете. Способом отображения хозяйственных событий в налоговом учете организация избрала запись налоговых проводок. Налоговые проводки аналогичны бухгалтерским проводкам и могут быть проанализированы через журнал проводок налогового учета, который устроен как журнал проводок бухгалтерского учета. Для текущего контроля состояния налогового учета в организации применяют счета налогового учета, аналогичные счетам бухгал-

терского учета (оборотнo-сальдовая ведомость, шахматная ведомость, карточка счета и др.). Данные налогового учета отображаются в формах промежуточной налоговой отчетности по налогу на прибыль - налоговых регистрах, после чего формируется налоговая декларация по налогу на прибыль.

Самой важной отчетной формой, которая содержит показатели, характеризующие финансовые результаты работы организации, является баланс формы № 1. В пассиве баланса по отдельным статьям отражаются нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), резервы. Полные данные о формировании и использовании прибыли организации находятся в отчете о финансовых результатах № 2. В нем отражаются финансовые результаты от реализации товаров, работ, услуг, выбытия основных средств и прочих активов, а также от внереализационных операций, использование прибыли, платежи за счет нее во внебюджетные и иные фонды, кроме того отражаются рассчитанные и фактически внесенные платежи в бюджет.

Внутренний контроль за расчетами с бюджетом осуществляется в ЗАО «Иж – металл» на следующих стадиях учетного процесса: формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения; разработки форм регистров налогового учета; сбора необходимой информации в регистрах бухгалтерского и налогового учета; использования полученной информации и устранения ошибок и принятие нового управленческого решения. Таким образом, в ЗАО «Иж – металл» состояние внутреннего контроля на среднем уровне, так как составляет 69 %.

В организации ЗАО «Иж – металл» учет расчетов и бюджетом по налогу на прибыль ведется в строгом соответствии с законодательными актами Российской Федерации бухгалтерами, имеющими высшее профессиональное образование, претензий со стороны налоговым органов по результатам проведенных камеральных налоговых проверок деклараций по налогу на прибыль с момента начала осуществления деятельности и по состоянию на текущую дату нет. В связи с чем, на наш взгляд, совершенствованием учета расчетов по налогам и сборам может считаться применение международного стандарта финан-

совой отчетности МСФО 12 «Налоги на прибыль» и применение при осуществлении наличных денежных расчетов с населением «онлайн – кассы».

Применение МСФО 12 в организации позволит упростить как ведение бухгалтерского и налогового учета в ЗАО «Иж – металл», так и представление отчетности организации.

Законодательством предусмотрена обязанность всех организаций использовать контрольно – кассовую технику. Считаем, что внедрение контрольно – кассового аппарата «онлайн – кассы» способствует легализации полученных доходов организации, упростить бухгалтерский учет полученных доходов, что несомненно упростит проведение внешнего и внутреннего контроля за полученными доходами, а как следствие, исчислением и уплатой налога на прибыль в бюджет.

Одним из предложений по совершенствованию контроля в организации ЗАО «Иж металл» мы считаем необходимость применения Методики проведения анализа бухгалтерской отчетности и деклараций по налогу на прибыль организации в целях выявления возможных рисков совершенных ошибок отражения показателей и выявления возможного занижения (завышения) исчисленной суммы налога на прибыль, разработанной А.Ю. Никитиной. Указанная методика сверки бухгалтерской отчетности и деклараций организации состоит из 5 таблиц, результаты проведенной сверки указываются в конце каждой таблицы.

Еще одной методикой совершенствования контроля расчетов по налогу на прибыль, которую необходимо применять в организации, может быть методика проведения проверки контрольных соотношений декларации по налогу на прибыль с целью исключения вероятности проведения выездной налоговой проверки. Данная методика изложена в письмах ФНС России (Письмо ФНС от 03.07.2012 № АС-5-3/815дсп@ и Письмо ФНС от 14.07.2015 № ЕД -4-3/12317 @ «О контрольных соотношениях показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций»).

Контрольные соотношения дают возможность посмотреть на отчетность организации и декларацию по налогу на прибыль глазами налоговиков, в том числе на взаимоувязку показателей внутри декларации (внутридокументные КС), так и на взаимосвязь с показателями других налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности (междокументные КС).

Поэтому мы считаем, что проверка корректности заполнения деклараций при помощи контрольных показателей необходима. Контрольные соотношения помогут бухгалтерам избежать ошибок и, как следствие, проверок: камеральных и выездных со стороны налоговых органов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (ред. 07.02.2017 № 12-ФЗ);
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и часть вторая)(ред. от 28.12.2016 № 475 ФЗ);
3. Федеральный закон № 54 – ФЗ от 22.05.2003 «О применении контрольно – кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (ред. от 03.08.2016 № 290 – ФЗ);
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016 № 149 – ФЗ);
5. Федеральный закон от 03.07.2016 № 290 – ФЗ «О внесении изменений Федеральный закон № 54 – ФЗ от 22.05.2003 «О применении контрольно – кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и иные законодательные акты Российской Федерации»;
6. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (ред. от 26.08.2013)
«Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»;
7. Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденного приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015);
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015);

9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015);

10. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010);

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010);

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н (ред. от 06.04.2015);

13. Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»;

14. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016) «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) министерства финансов Российской Федерации»;

15. Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У (ред. от 03.02.2015) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»;

16. Письмо ФНС от 03.07.2012 № АС-5-3/815дсп@ и Письмо ФНС от 14.07.2015 № ЕД -4-3/12317 @ «О контрольных соотношениях показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций»;

17. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета: учеб.пособие / Р.А. Алборов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2008. -344 с.;
18. Акатьева, М. Д. Методология бухгалтерского учета: современный взгляд : монография / М. Д. Акатьева .— М. : Московский государственный университет печати, 2012. – 14с.;
19. Александров И.М. Налоги и налогообложение. Учебник. - М.: 2009. – 228с.;
20. Бабаева З.Ш. «Бухгалтерский учет в зарубежных странах» - Ростов на дону: Феникс, 2007. – 256с.;
21. Бахрушина, Мария Арамовна Международные стандарты финансовой отчетности :учебник для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / М. А. Бахрушина, Л. А. Мельникова; под ред. М. А. Бахрушиной. — 2-е изд., стер. — М. : Издательство «Омега-Л», 2011. – 237с.;
22. Бородин, В. А. Бухгалтерский учет: учебник / В. А. Бородин.— 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 304с.;
23. Бухгалтерский учет в схемах: Учеб.пособие. / Под общей редакцией А.В.Зоновой. – М.: Магистр, 2010. - 375с.;
24. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для бакалавров / под ред.: А. И. Нечитайло, Л. Ф. Фоминой. - Ростов-на-Дону : Феникс, 2014. – 507с.;
25. Воскресенская Н.В. статья «Внутренний контроль полноты и своевременности расчетов с бюджетом по налогам и сборам на малых предприятиях» (Вестник Чувашского университета № 3 за 2007 год);
26. Гардаш С.В. Федеральная налоговая система США: Современные особенности // США - Канада: Экономика, политика, культура. - 2011.- № 8;
27. Говорунова Т.В. Финансовый учёт (продвинутый уровень): краткий курс лекций для магистров I курса направления подготовки 380408 «Финансы и кредит» / Т.В. Говорунова // ФГБОУ ВО «Саратовский ГАУ». – Саратов, 2016 – 98с.;

28. Иванова Е.Л. Контроль и ревизия: конспект лекций/<http://www.alleng.ru/d/econ-fin/econ-fin193.htm>;
29. Интернет-журнал «Науковедение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/> Том 7, №6 (2015);
30. Лытнева Н.А. Бухгалтерский учет: учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малавкина, Т.В. Федорова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М (Профессиональное образование), 2015 – 512с.;
31. Международный бухгалтерский учет, М.: Финансы и кредит, 2010, статья «На пути к международным стандартам» (январь 2010);;
32. Мизиковский Е.А. Бухгалтерский финансовый учет: Учеб. Пособие. / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. - М.: Магистр, 2014 - 246с.;
33. Никитин С., Никитин А. Налог на прибыль: Опыт развитых стран // Мировая экономика и международные отношения. – 2010;
34. Никитин А.Ю. / статья «ГЛАВНАЯ КНИГА» № 6 за 2014;
35. Подольский В.И. Аудит: учебник / В.И.Подольский, А.А.Савин. – 3-е изд., перераб. И доп. – Москва; ЮРАЙТ; ИД ЮРАЙТ, 2011.-605с.;
36. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник / Г.В. Савицкая. - 8-е изд., испр. - М.: ИНФРА-М, 2011.-654с.;
37. Степаненко, Е.И. Особенности формирования бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций при адаптации к МСФО: монография / Е.И. Степаненко, Р.В.Махова. Москва.: Издательство «Палеотип», 2012.-196с.;
38. Тепляков А.Б. «13 200 бухгалтерских проводок с комментариями». 9-е изд., перераб. и доп./ А.Б. Тепляков. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014 – 903с.;
39. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. Европа и США: Учебное пособие. - М.: Книготорговая корпорация «Дашков и К» - 2010. 124с.;
40. С.Н. Сергеева «Бухгалтерский и налоговый учет операций, связанных с приобретением и эксплуатацией кассовых аппаратов»/«Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании», 2004, № 5;

41. Финансовый менеджмент: учебник / коллектив авторов под ред. Н.И.Берзона и Т.В.Тепловой. – М.:КНОРУС, 2014 – 340 с.;

42. Щаулина Галина Алексеевна ГБОУ ВПО МО «Финансово-технологическая академия» Россия, galinahomebox@yandex.ru Система внутреннего контроля расчетов с бюджетом и налогового аудита на предприятии.