

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования

«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

(наименование института полностью)

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(наименование кафедры)

38.03.01 Экономика

(код и наименование направления подготовки)

Бухгалтерский учет, анализ и аудит

(направленность (профиль))

## **БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

на тему: «Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета»

Студент

В.А. Калинина

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

С.Е. Чинахова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

**Допустить к защите**

Заведующий кафедрой канд.экон.наук, доцент М.В. Боровицкая

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия )

(личная подпись)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_\_ Г.

Тольятти 2017

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования

«Тольяттинский государственный университет»  
ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ  
КАФЕДРА «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ»

УТВЕРЖДАЮ

Заведующего кафедрой

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

\_\_\_\_\_ / М.В.Боровицкая

(подпись) (И.О. Фамилия)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ЗАДАНИЕ

на выполнение бакалаврской работы

Студент: Калинина В.А.

Тема: Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета

2. Срок сдачи студентом законченной бакалаврской работы: \_\_\_\_\_

3. Исходные данные к бакалаврской работе. Годовая финансовая отчетность предприятия; учебная и научная литература по исследуемой теме, публикации в периодических печатных изданиях, нормативно-правовые акты Российской Федерации.

4. Содержание бакалаврской работы (перечень подлежащих разработке вопросов, разделов):

- Нормативно-правовое регулирование учетной политики

- Порядок формирования учетной политики предприятия на примере ООО «Провит»

– Оценка эффективности формирования и использования учетной политики ООО «Провит» и пути ее совершенствования

5. Ориентировочный перечень графического и иллюстративного материала: сводные и аналитические таблицы, схемы.

6. Консультанты по разделам: Отсутствуют.

7. Дата выдачи задания « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017г.

Руководитель бакалаврской  
работы

Чинахова С.Е.

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(И.О. Фамилия)

Задание принял к исполнению

Калинина В.А.

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(И.О. Фамилия)

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
 федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
 высшего образования  
 «Тольяттинский государственный университет»  
 Институт финансов, экономики и управления  
 Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

УТВЕРЖДАЮ

Зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

\_\_\_\_\_ М.В.Боровицкая  
 (подпись) (И.О. Фамилия)  
 «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2017г.

**КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН**  
**выполнения бакалаврской работы**

Студента(ки)- Калинина В.А.

по теме: «Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета»

Наименование раздела работы	Плановый срок выполнения раздела	Фактический срок выполнения раздела	Отметка о выполнении и	Подпись руководителя
Согласование темы бакалаврской работы с научным руководителем, получение задания	13.03.2017 – 19.03.2017	13.03.2017 – 19.03.2017	Выполнено	
Изучение и подбор необходимой литературы	20.03.2017 - 26.03.2017	20.03.2017 - 26.03.2017	Выполнено	
Глава 1 бакалаврской работы	27.03.2017 – 16.04.2017	27.03.2017 – 16.04.2017	Выполнено	
Глава 2 бакалаврской работы	17.04.2017 - 30.04.2017	17.04.2017 - 30.04.2017	Выполнено	
Глава 3 бакалаврской работы	01.05.2017 – 14.05.2017	01.05.2017 – 14.05.2017	Выполнено	
Подготовка, оформление и сдача научному руководителю бакалаврской работы	15.05.2017 – 21.05.2017	15.05.2017 – 21.05.2017	Выполнено	
Доклад, иллюстративный материал	22.05.2017 – 24.05.2017	22.05.2017 – 24.05.2017	Выполнено	
Отзыв на бакалаврскую работу	25.05.2017 – 28.05.2017	25.05.2017 – 28.05.2017	Выполнено	

Руководитель бакалаврской работы

\_\_\_\_\_ С.Е.Чинахова  
 (подпись) (И.О. Фамилия)

Задание принял к исполнению

\_\_\_\_\_ В.А.Калинина  
 (подпись) (И.О. Фамилия)

## Аннотация

Тема бакалаврской работы: «Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета»

Объем работы: 96 листов (без приложений), в том числе 26 рисунков и 13 таблиц.

Приложений в работе 9, в том числе финансовая отчетность ООО «Провит». При написании работы была использована нормативная база.

Ключевые слова работы: учетная политика, бухгалтерский учет, налоговый учет.

Объектом исследования выступает организация ООО «Провит»

Предметом исследования бакалаврской работы является применяемая учетная политика ООО «Провит» для бухгалтерского учета и налогообложения.

Целью бакалаврской работы является определение порядка разработки учетной политики на предприятии, оценки ее эффективности и выявление путей совершенствования учетной политики на примере предприятия ООО «Провит».

Для решения поставленной цели определены следующие задачи работы:

- 1) изучить экономическую сущность понятия «учетная политика» в России, сравнить ее с международной практикой формирования учетной политики;
- 2) рассмотреть нормативно – правовую базу, которой руководствуется предприятие при разработке своей учетной политики;
- 3) ознакомиться с порядком применения учетной политики предприятия ООО «Провит»;
- 4) оценить эффективность формирования и использования учетной политики ООО «Провит»;
- 5) предложить ряд мер по повышению эффективности учетной политики ООО «Провит» и необходимые мероприятия по их внедрению

## Содержание

Введение .....	6
1. Нормативно-правовое регулирование учетной политики .....	11
1.1. Роль учетной политики предприятия в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогового учета в РФ .....	11
1.2. Порядок формирования и основные элементы учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета .....	16
1.3. Порядок формирования и основные элементы учетной политики предприятия для целей налогового учета .....	25
2. Порядок формирования учетной политики предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета на примере ООО «Провит» .....	34
2.1. Техничко-экономическая характеристика ООО «Провит» .....	34
2.2. Организация формирования и практическое применение учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета .....	42
2.3. Организация формирования и практическое применение учетной политики предприятия для целей налогового учета .....	49
2.4. Аудиторская проверка учетной политики ООО «Провит» .....	55
3. Оценка эффективности формирования и использования учетной политики ООО «Провит» и пути ее совершенствования .....	61
3.1. Оценка эффективности составления и использования учетной политики для целей бухгалтерского учета ООО «Провит» .....	61
3.2. Оценка эффективности составления и использования учетной политики для целей налогового учета .....	70
3.3. Пути совершенствования учетной политики ООО «Провит» и расчет экономической эффективности предлагаемых мероприятий .....	77
Заключение .....	89
Список использованных источников .....	93
Приложения .....	97

## Введение

На современном этапе в Российской Федерации наблюдается сближение отечественных норм бухгалтерского учета и международных требований к бухгалтерскому учету. Ведение бухгалтерского учета в России становится менее ограниченным жесткими рамками нормативных актов. У предприятий появляется все больше возможностей адаптировать используемые методы учета согласно специфике своей деятельности. Инструментом реализации такой возможности является учетная политика организации для целей бухгалтерского учета.

Положение о бухгалтерском учете 1/2008 определяет учетную политику как принятую предприятием совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей корректировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

В то же время, в практике Российского учета возникает принципиально новое для нее явление – налоговый учет, который также должен следовать определенным правилам, закрепленным в законодательстве. При этом возникает необходимость формировать учетную политику не только для целей бухгалтерского учета, но и для целей налогообложения. Учетная политика для целей налогообложения, представляя собой основу формирования многих документов организации, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность, является одним из важнейших элементов налоговой оптимизации.

Следует принимать во внимание, что учетная политика – относительно молодое явление в истории отечественного бухгалтерского учета. Учетная политика для целей налогообложения свое начало берет еще позже – с введением в 2002 году 25 главы Налогового Кодекса РФ. В связи с этим, многие предприятия еще окончательно не осознают роль и значение учетной политики в организации бухгалтерского учета на предприятии, не видят прямой связи налоговой учетной политики с оптимизацией налогообложения. Поэтому первой проблемой, которую необходимо

обозначить в рамках данной выпускной квалификационной работы, является формальность подхода при разработке учетной политики.

На многих предприятиях, особенно на малых, бухгалтерия и руководство не уделяют достаточно внимания формированию учетной политики, не учитывают специфику деятельности предприятия, используют готовые шаблоны и образцы учетной политики, не подкрепленные расчетами для конкретной организации.

В то же время, качественно подготовленная учетная политика выступает одним из инструментов надлежащей организации унифицированного учета, обеспечивает сохранность информации и возможность ее передачи в случае смены бухгалтера в организации, позволяет сотрудникам бухгалтерии обращаться к учетной политике как к методическому пособию. Учетная политика по сути своей является формализованной позицией организации.

Такой подход позволяет рассматривать учетную политику как защиту предприятия при проведении на нем различных проверок. Организации подвергаются проверкам вышестоящих организаций, налоговых органов, аудиторских фирм и других пользователей финансово-бухгалтерской информации. Чем более подробно будет раскрыт и обоснован в учетной политике способ ведения учета, тем сложнее проверяющим оспорить правомерность его применения.

В Российской практике нередко учетная политика является инструментом, правильно используя который, организация может в судебном порядке доказать свою правоту налоговым органам и избежать штрафных санкций.

Одновременно, учетная политика позволяет оптимизировать учетный процесс с точки зрения снижения его трудоемкости, повышения качества представления и группировки учетной информации.

В связи с этим, вторая проблема заключается в установлении оптимальной совокупности правил, соблюдение которых обеспечило бы наибольший эффект от ведения учета.

Также разрабатывая учетную политику как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения, предприятие должно преследовать своей целью формирование максимально эффективной учетной политики при сравнительно небольших затратах на нее. Таким образом, ключевым становится понятие рациональности - польза, полученная от той или иной информации, должна быть сопоставима с затратами на ее получение.

Соответственно, возникает третья проблема – сближение учетной политики для целей налогообложения и для целей бухгалтерского учета с минимальными потерями в выгоде для организации, так как предприятие должно объективно отразить информацию об имеющихся активах и обязательствах в финансовой отчетности и в то же время определить для себя наиболее подходящий порядок формирования налоговой базы по уплачиваемым ей налогам.

Исходя из всего вышеописанного, обуславливается актуальность данной выпускной квалификационной работы.

Целью бакалаврской работы является определение порядка разработки учетной политики на предприятии, оценки ее эффективности и выявление путей совершенствования учетной политики на примере предприятия ООО «Провит».

В рамках поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- 6) изучить экономическую сущность понятия «учетная политика» в России, сравнить ее с международной практикой формирования учетной политики;
- 7) рассмотреть нормативно – правовую базу, которой руководствуется предприятие при разработке своей учетной политики;
- 8) ознакомиться с порядком применения учетной политики предприятия ООО «Провит»;
- 9) оценить эффективность формирования и использования учетной политики ООО «Провит»;
- 10) предложить ряд мер по повышению эффективности учетной политики ООО «Провит» и необходимые мероприятия по их внедрению.

Объектом исследования бакалаврской работы является Общество с ограниченной ответственностью «Провит».

Предметом исследования бакалаврской работы является применяемая учетная политика ООО «Провит» для бухгалтерского учета и налогообложения.

Поставленная цель и задачи исследования обуславливают структуру выпускной квалификационной работы, которая состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

Во введении обосновывается актуальность работы, ставится цель и определяются задачи выпускной квалификационной работы. Также в этой части бакалаврской работы выявляется предмет и объект исследования, обозначается практическая значимость работы, описывается ее структура.

В первой главе учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета рассматривается как основа организации финансово-хозяйственной деятельности предприятия, исследуются истоки ее возникновения и роль в современной системе учета Российской Федерации, а также определяется порядок формирования и основные элементы учетной политики предприятия как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

Вторая глава ставит своей целью раскрытие технико-экономической характеристики предприятия ООО «Провит», организацию формирования и исследования практического применения учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета.

Третья глава посвящена вопросам оценки эффективности состояния и использования учетной политики предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета, приведены пути совершенствования учетной политики ООО «Провит» как фактора повышения успешности деятельности предприятия, разработан порядок применения рекомендуемых положений учетной политики, приведен расчет эффективности предложенных мероприятий, отражающий в денежной оценке обоснованность их применения.

В заключении будут изложены выводы и пути совершенствования учетной политики ООО «Провит», отражены предполагаемые результаты предложенных мероприятий.

Информационной базой исследования работы являются: Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2016г. № 402-ФЗ, Положения по бухгалтерскому учету и другие законодательные акты всех уровней, а также научные и учебные материалы.

Вопросам формирования учетной политики предприятий посвящено достаточно много работ и публикаций отечественных специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения, а также отраслевых наук: Брызгалина В. В., Новиковой О. А., Агафоновой М. Н., Бычковой С. М., Дубоносова Е. С., Касьяновой Г. Ю., Кондракова Н. П., Крутяковой Т. А., Ланиной И. Б., Нестерова Г. Г., Смирновой С. А., Грековой З. Н., Невского И. А., Эрзина Д. Г., Черных И. Н. и др.

При проведении исследования использовался, прежде всего, диалектический метод научного познания как основной способ объективного и всестороннего познания действительности, с позиции которого объект и предмет исследования рассматривались комплексно, а также наблюдение, системный и логический анализы, группировка, ретроспективный анализ, прогнозный анализ, методы горизонтального и вертикального анализа.

Практическая значимость бакалаврской работы заключается в том, что результаты проведенного исследования позволяют выявить проблемные участки в разработанной предприятием учетной политике и предложить пути решения, подтвержденные математическими расчетами. Таким образом, материалы проведенного исследования позволяют руководству организации оптимизировать ведение бухгалтерского и налогового учета предприятия, достичь максимального экономического эффекта от применения выбранных методов учета активов и обязательств, предотвратить возможные негативные последствия нерационально составленной учетной политики.

## 1 Нормативно-правовое регулирование учетной политики

### 1.1 Роль учетной политики предприятия в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогового учета в РФ

Исторически понятие учетной политики впервые возникло в странах Европы, поскольку именно Европейским Сообществом в 1973 году было принято решение о создании унифицированных стандартов составления отчетности предприятий, получивших название международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). Ввиду того, что МСФО были рассчитаны на применение в различных сложившихся системах учета, они предоставляли своим пользователям широкие возможности при определении порядка учета на предприятии.

Отражение порядка учета на предприятии, определение принципов сбора и группировки информации таким образом, чтобы полученные данные соответствовали требованиям, изложенным в международных стандартах финансовой отчетности, закономерно приводило к необходимости создания специального документа, закрепляющего методы ведения бухгалтерского учета на предприятии. В Российской практике учета понятие «учетная политика» возникло только с распадом Советского Союза, когда рыночная экономика сменила плановую, и потребовалась система учета, позволяющая принимать во внимание новые формы возникших предприятий.

До 1990 года учетная система в СССР в соответствии с требованиями централизованной экономики была жестко регламентированной и практически полностью стандартизированной, существенные поправки на новые экономические условия не вносились вплоть до конца ее существования.

Для социалистического бухгалтерского учета были характерны единство методологии и общих принципов организации, возможность учёта данных в масштабе отдельных отраслей и народного хозяйства в целом, сопоставимость показателей учёта с показателями плана, полнота, точность и достоверность, своевременность, ясность и экономичность.

Социалистический бухгалтерский учет служил средством контроля над выполнением планов, контроля над сохранностью социалистической собственности, содействовал внедрению и укреплению хозяйственного расчёта, выявлению и использованию внутренних ресурсов, поэтому правила его ведения были строго унифицированы[58].

Бухгалтерский учет в СССР был жестко регламентирован и не предоставлял возможности предприятию применения альтернативных методов учета. Предпосылок для появления учетной политики не было.

С распадом Советского Союза и началом приватизации начали возникать новые формы предприятий и предпринимательской деятельности, не вписывающиеся в традиционную советскую систему учета и требующие ее изменений. С начала 1992 года многие положения бухгалтерского учета начали значительно приближаться к стандартам, принятым за рубежом. Изменения были закреплены в новых документах, регламентирующих бухгалтерский учет в России.

Переход на рыночную экономику привел руководство страны к решению о необходимости сближения отечественных правил бухгалтерского учета с международными. В связи с этим в 1992 была разработана Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики [39, с. 19].

В 2008 году было разработано новое Положение о бухгалтерском учете №1 «Учетная политика организации», согласно которому учетная политика организации – это совокупность способов ведения бухгалтерского учёта — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [10]. Данное положение также содержит в себе ряд допущений и требований, предъявляемых к учетной политике, определяет организационно-технические моменты, порядок внесения в нее изменений и отражения в финансовой отчетности.

В международной практике понятие учетной политики применялось значительно раньше, чем в России, что приводит к выводу о том, что

зарубежные предприятия имеют большой опыт работы с данным документом. В связи с этим возникает необходимость провести сравнительный анализ значений, вкладываемых в понятие «учетная политика» в международных и отечественных правилах учета. Отечественные правила учета регламентируются Положениями по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ).

В системе международных стандартов финансовой отчетности все аспекты, связанные с учетной политикой рассматриваются в Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) №1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» и в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) № 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Согласно данным положениям, под учетной политикой понимаются конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

Следует отметить, что в Положении о бухгалтерском учете 1/2008 «Учетная политика» можно выделить следующие части, находящие соответствие в определенных стандартах МСФО:

1. Цель создания положений и стандартов по регулированию вопросов, связанных с учетной политикой, а также основные практические вопросы находят отражение как в ПБУ, так и в стандартах МСФО (IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», IFRS 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»).
2. Допущения при ведении бухгалтерского учета. Данные допущения, сформулированные в учетной политике практически полностью соответствуют допущениям, указанным в Концепции подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам.
3. Требования к ведению бухгалтерского учета также соответствуют требованиям, указанным в Концепции подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам, однако в Концепции список этих требований значительно шире.

Формирование учетной политики в Российской и Международной практике представлено в «Сравнительная характеристика учетной политики в системе МСФО и в Российской системе бухгалтерского учета». Следует обратить внимание на то, что в МСФО могут отсутствовать некоторые требования, такие как требование непротиворечивости и рациональности.

При подведении итогов сравнения учетной политики в российской и международной практике, необходимо отметить, что Международные стандарты в большей степени ориентированы на подготовку финансовой отчетности, чем на ведение бухгалтерского учета. В то же время российские положения о бухгалтерском учете имеют большую практическую направленность и зачастую более детализированы. Сравнительная характеристика учетной политики в российской и международной практике представлена в Приложении 3.

До 2002 года в России существовала необходимость регулирования только бухгалтерского учета, для этих же целей и создавалась учетная политика. Однако с начала 2002 года в силу вступила 25 глава Налогового Кодекса «Налог на прибыль организации», в которой нашли свое отражение такие понятия, как налоговая база, налоговая ставка, метод начисления налогов, классификация доходов и расходов, порядок начисления амортизации для целей налогообложения и прочее. Это явление положило начало необходимости ведения на предприятии такого учета, который в полной мере бы соответствовал требованиям Налогового Кодекса (далее – НК РФ). Таким образом, помимо бухгалтерского учета, в практике российских предприятий появился налоговый учет, также следовавший определенным методам и правилам, которые было необходимо закрепить в специальном документе. Учетную политику, в зависимости от преследуемых ей целей, начали разделять на два вида, представленных на рисунке 1 «Виды учетной политики».

Возникло новое понятие – учетная политика для целей налогообложения, под которой, согласно Налоговому Кодексу РФ, стали понимать совокупность выбранных предприятием способов и методов ведения налогового учета и порядка исчисления налогов и сборов.



Рис. 1. Виды учетной политики, имеющей внешнее регулирование

Согласно мнению Невского И. А., учетная политика организации выполняет сразу несколько функций. Во-первых, учетная политика представляет собой руководство по организации и ведению как бухгалтерского, так и налогового учета внутри компании – правила, установленные для всех работников организации, принимающих участие в учетном процессе. Качественная учетная политика часто выступает единственным способом надлежащей организации унифицированного учета.

Во-вторых, грамотно сформированная учетная политика – это инструмент для предотвращения или решения в свою пользу споров с налоговыми органами. Подробность учетной политики в определении правил ведения учета повышает обоснованность использования выбранных методов.

В-третьих, учетная политика – это один из способов оптимизации, так как она может обеспечивать не только оптимизацию налогообложения, но и оптимизацию учетного процесса с точки зрения снижения его трудоемкости, повышения качества представления и группировки учетной информации как для целей предоставления сведений пользователям отчетности, так и для налоговых органов [49, с. 116].

Таким образом, можно прийти к выводу, что учетная политика предприятия является уникальным средством, с помощью которого организация имеет возможность влиять на свои финансовые результаты, показатели собственного финансового состояния. С помощью учетной политики осуществляется процесс либерализации системы бухгалтерского

учета, происходит совершенствование нормативной системы по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности. В то же время, учетная политика предприятия регулирует множество положений, связанных с налогообложением предприятия, помогает разрешить противоречия действующего законодательства, предоставляет предприятию защиту в определенных ситуациях, возникающих в процессе взаимодействия с фискальными органами. В связи с этим возникает необходимость рассмотрения учетной политики в двух аспектах – порядок составления учетной политики для целей бухгалтерского учета и порядок составления учетной политики для целей налогообложения предприятия.

## 1.2 Порядок формирования и основные элементы учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета

Учетная политика для целей бухгалтерского учета в РФ регулируется двумя законодательными актами: Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учёте», Положение по бухгалтерскому учёту ПБУ 1/2008.

Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующими бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности [10].

Учетная политика должна разрабатываться организацией с учетом требований полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, рациональности, непротиворечивости, отраженных на рис. 2 «Требования к учетной политике предприятия».

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета. Таким лицом на предприятии может быть либо руководитель, либо главный бухгалтер. При составлении учетной политики также должны быть утверждены приложения к ней в соответствии с ПБУ 1/2008.

Требования к учетной политике предприятия	
Полнота	• Отражение всех фактов хозяйственной деятельности
Своевременность	• Информация в учете и отчетности отражается без задержек
Осмотрительность	• Создание резервов при необходимости. Недопустимо создание скрытых резервов
Приоритет содержания перед формой	• Факты хозяйственной деятельности отражаются в соответствии с экономическим содержанием
Рациональность	• Польза, полученная от той или иной информации, сопоставима с затратами на ее получение
Непротиворечивость	• Показатели бухгалтерской отчетности соответствуют данным синтетического и аналитического учета

Рис. 2. Требования к учетной политике предприятия по ПБУ 1/2008

Все способы ведения бухгалтерского учета, которые выбирает для себя организация и закрепляет их в учетной политике, должны применяться с первого января года, следующего за годом принятия учетной политики, как самим предприятием, так и всеми его обособленными подразделениями.

Вновь созданные организации оформляют учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Данная политика будет считаться применяемой со дня государственной регистрации [10].

Согласно статье 6 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Далее – Закон «О бухгалтерском учете»), принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Тем не менее, организации должны изменять учетную политику в случаях, которые представлены в соответствии с законом на рис. 3 «Случаи обязательного изменения учетной политики».

Изменения учетной политики должны быть обоснованы и также оформляться организационно-распорядительными документами. Все изменения вступают в силу с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Случаи обязательного изменения учетной политики организации		
Изменение законодательства РФ	Разработка предприятием новых способов ведения бухгалтерского учета	Существенное изменение условий деятельности организации

Рис. 3. Случаи обязательного изменения учетной политики для целей бухгалтерского учета организациями

Основываясь на случаях обязательного изменения учетной политики, можно сделать вывод: если случай обязательного изменения учетной политики не произошел, то организация может использовать свою ранее использовавшуюся политику, при этом следует изменить дату приказа об утверждении учетной политики и год, на который учетная политика устанавливается, и применять ранее выбранные методы опять.

Последствия изменений учетной политики, которые способны оказать существенное влияние на финансовое положение организации, должны быть оценены в денежном выражении. Данные последствия отражаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Последствия всех изменений в учетной политике отражаются ретроспективно, за исключением тех изменений, которые не могут быть оценены с достаточной надежностью. Ретроспективность отражения изменений предполагает, что измененный способ учета применялся с момента возникновения регулируемого им факта хозяйственной деятельности. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье

«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний период, представленный в отчетности.

Если изменения в учетной политике невозможно оценить надежно, то такие изменения учитываются перспективно. Субъектам малого предпринимательства, кроме эмитентов ценных бумаг, разрешено отражать все изменения в учетной политике перспективно [10].



Рис. 4. Информация, раскрываемая в случае изменения учетной политики в бухгалтерской финансовой отчетности предприятия

В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» определена степень раскрытия учетной политики в бухгалтерской отчетности. Согласно данному положению, организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна

достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств. Уровень существенности также определяется в учетной политике [42, с. 56]. В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать, информацию, представленную на рис. 4 «Раскрытие изменений учетной политики в бухгалтерской отчетности».

В случае, если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации [44, с. 156].

Рассмотрим элементы учетной политики, которые представлены на рисунке 5.

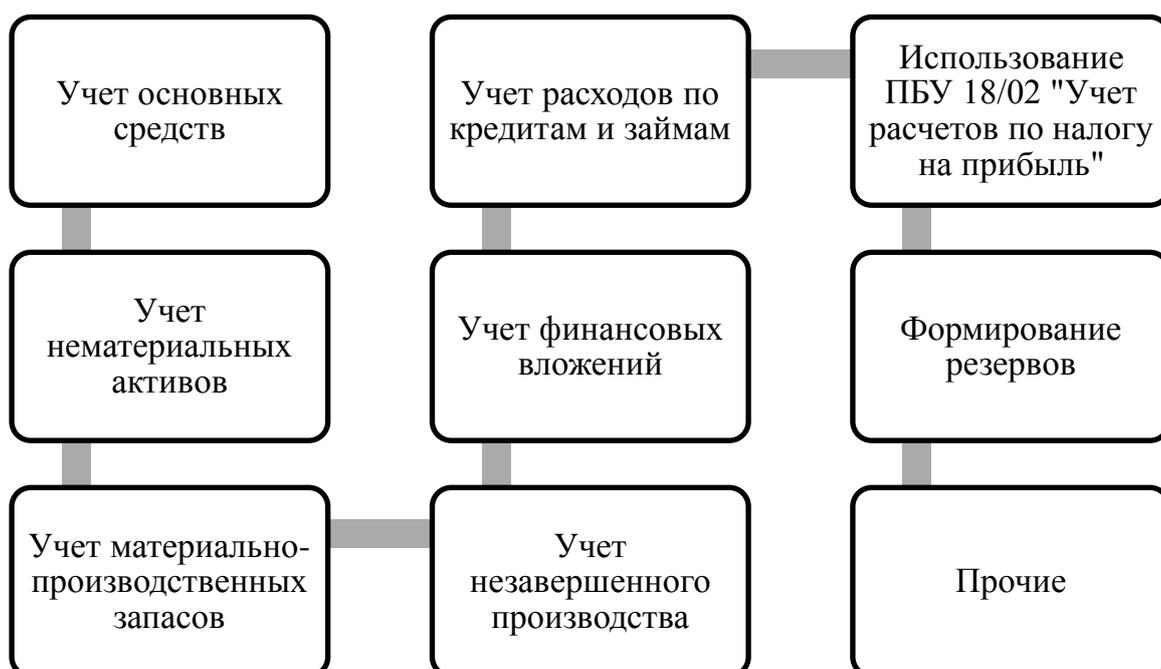


Рис. 5. Элементы учетной политики для целей бухгалтерского учета

Ниже представлены общие сведения, которыми руководствуется предприятие при выборе того или иного метода бухгалтерского учета в своей учетной политике.

Учет основных средств ведется на основании ПБУ 6/01. При утверждении учетной политики в отношении основных средств необходимо рассмотреть следующее: лимит признания активов предприятия основным средством, порядок включения расходов в фактическую себестоимость основных средств, порядок проведения переоценки основных средств, порядок начисления амортизации и определения срока полезного использования. При выборе определенного метода следует исходить из финансового положения предприятия, специфики его деятельности, структуры и характера использования внеоборотных активов, порядка уплаты налога на имущество, целей, которые стремится данное предприятие достичь [16].

При составлении учетной политики касательно объектов нематериальных активов следует руководствоваться положением 14/07 «Учет нематериальных активов». В учетной политике следует определить перечень активов, которые относятся к нематериальным активам, определить порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, проведение переоценки, порядок начисления амортизации и определения срока полезного использования. Необходимо учитывать также, что нематериальные активы предприятия могут принадлежать ему как с исключительными правами собственности, так и без исключительных прав. Учет таких нематериальных активов осуществляется с применением различных счетов бухгалтерского учета [22].

Рассматривая методы учета материально-производственных запасов предприятия, нужно учитывать ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». В соответствии с ним необходимо определить перечень активов, которые относятся к материально-производственным запасам, отразить порядок формирования единицы бухгалтерского учета запасов, порядок учета товаров, приобретенных для перепродажи в

розничной и оптовой торговле, порядок формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов при их изготовлении внутри предприятия, метод списания запасов, порядок создания резерва под снижение стоимости запасов. При создании учетной политики относительно товарно-материальных ценностей, принадлежащих предприятию, нужно принимать во внимание, что учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечивать формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением [15].

Учет незавершенного производства должен, прежде всего, исходить из отрасли, в которой работает предприятие. Можно выделить учет формирования готовой продукции в торговле и производстве.

Организация также должна разработать порядок ведения аналитического учета финансовых вложений. Такой подход обусловлен ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». В учетной политике необходимо определить критерии отнесения объектов учета к финансовым вложениям и их классификацию, порядок определения первоначальной стоимости финансовых вложений, порядок проведения последующей оценки финансовых вложений, формирование резерва под обесценение финансовых вложений, порядок учета выбытия финансовых вложений [25].

При установлении порядка учета расходов по кредитам и займам в своей учетной политике организация должна опираться на пункты ПБУ 15/08 «Учет расходов по кредитам и займам». Согласно этому положению, основная сумма обязательства по полученному кредиту (займу) отражается в учете как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре [23].

В бухгалтерском учете для расчета налога на прибыль применяется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Малым предприятиям разрешено данное положение не применять. Порядок применения данного положения организация должна отразить в своей учетной политике. Цель данного положения – сблизить расчет налога на прибыль в бухгалтерском и налоговом учетах путем введения понятий постоянных и временных разниц,

постоянных налоговых активов и обязательств. В учетной политике организации должен быть определен порядок учета постоянных и временных разниц в случае применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [25].

Если организация формирует резервы для равномерного включения расходов в издержки производства и обращения, то в учетной политике в целях бухгалтерского учета необходимо выделить элемент «Формирование резервов».

В ряде случаев создание резервов на предприятии зависит от волеизъявления самой организации. Поэтому решение о формировании таких резервов, которые она вправе создавать, необходимо зафиксировать в учетной политике организации, виды которых представлены на рис. 8 «Виды резервов, создаваемых на предприятии». Данные резервы формируются сформированном на основании ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», ПБУ 8/2015 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

Таким образом, формируя учетную политику для целей бухгалтерского учета, организация может выбрать самые выгодные для нее методы, наиболее соответствующие специфике деятельности. Более того, обязательный выбор одного из предложенных вариантов и закрепление его в учетной политике предусматривается законодательством.

По нашему мнению, принимая учетную политику для целей бухгалтерского учета, предприятие, прежде всего, должно учитывать тот фактор, что на основании полученной в результате использования закрепленных методов учета информации, будет сформирована бухгалтерская отчетность предприятия. Роль бухгалтерской отчетности трудно недооценить - являясь завершающим этапом учетного процесса, она отражает итоговые данные, характеризующие имущественное и финансовое положение предприятия, результаты его хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская отчетность является основным источником информации для потенциальных инвесторов предприятия, для кредитных организаций, для собственников предприятия и держателей акций.

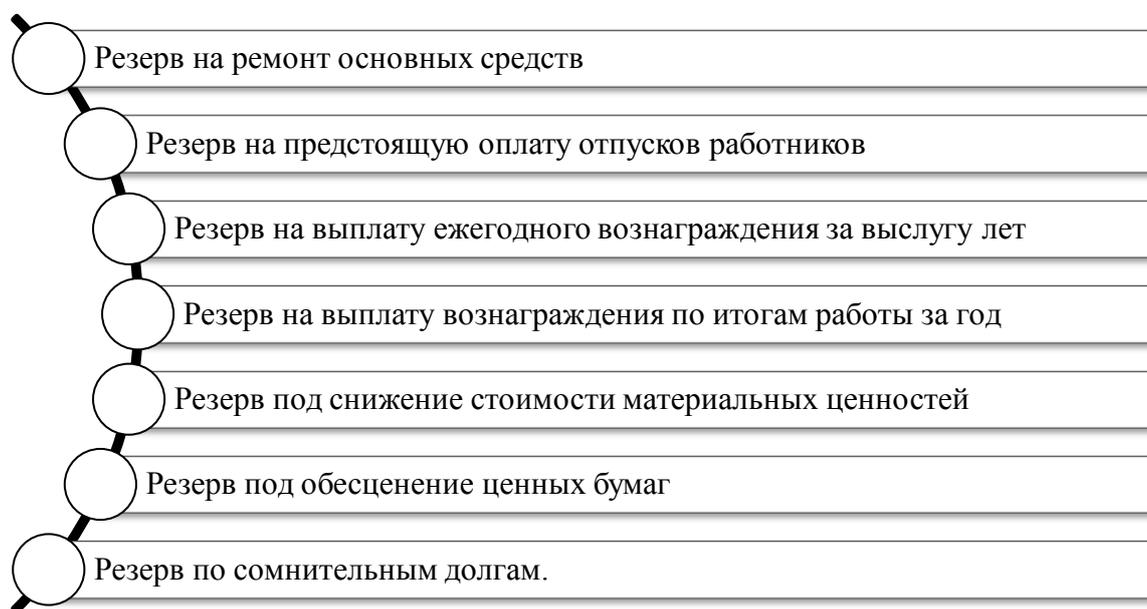


Рис. 6. Виды резервов, создаваемых на предприятии для целей бухгалтерского учета

На основании бухгалтерских данных рассчитывается чистая прибыль предприятия на конец отчетного периода, выплачиваются дивиденды собственникам, премии работникам по результатам деятельности предприятия. В ряде случаев, данные, сформированные в бухгалтерском учете, могут служить для расчета налоговой базы по уплачиваемым предприятием налогам – например, налог на имущество организаций уплачивается с балансовой стоимости основных средств, рассчитанной в бухгалтерском учете этой организации.

Таким образом, к составлению учетной политики для целей бухгалтерского учета предприятию следует подходить со всей ответственностью, рассчитывать как текущие, так и перспективные последствия закрепления выбранного им метода учета активов и обязательств.

### 1.3 Порядок формирования и основные элементы учетной политики предприятия для целей налогового учета

С начала 2002 года в силу вступила 25 глава Налогового Кодекса, регламентирующая такие важнейшие понятия, как классификация доходов и расходов, метод начисления налогов, налоговая база, налоговая ставка и прочее. Это положило начало необходимости ведения на предприятии отдельного налогового учета, так как в связи с введением этой главы данные бухгалтерского и налогового учета стали существенно различаться [3, ст. 313].

В статье НК РФ «Налоговый учет. Общие положения» дается определение налогового учета как системы обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом [3, ст. 313].

На данный момент существует два способа ведения налогового учета на предприятии [52, с. 129]:

1. Ведение налогового учета отдельно от бухгалтерского. Этим может заниматься как бухгалтер, что несомненно увеличивает трудоемкость его работы, так и отдельный, специально созданный для этих целей аппарат предприятия, что приводит к увеличению затрат на ведение учета, так как одна операция будет отражаться как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

2. Ведение налогового учета на основании данных бухгалтерского с применением аналитических регистров налогового учета и корректировок. Как правило эта работа возлагается на бухгалтера, она менее трудоемка, нежели ведение отдельного учета и относительно него менее затратна.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм

создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

В статье «Налоговый учет. Общие положения» НК РФ указано, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения самостоятельно [3, ст. 313].

Под учетной политикой для целей налогообложения понимается совокупность выбранных предприятием способов и методов ведения налогового учета и порядка исчисления налогов и сборов.

Согласно НК РФ «Момент определения налоговой базы», принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации [3, ст. 167].

Учетная политика должна быть установлена на длительный срок, как минимум на год. Закон допускает случаи, при которых утвержденная учетная политика может быть изменена [3, ст. 313]. Они представлены на рис. 7 «Случаи обязательного изменения учетной политики для целей налогообложения».

Изменение учетной политики для целей налогообложения:		
Принятие организацией новых способов ведения налогового учета	Начало осуществления нового вида деятельности	Изменение законодательства о налогах и сборах

Рис. 7. Случаи обязательного изменения учетной политики для целей налогообложения

В первом случае изменения можно применять лишь с начала нового налогового периода, т.е. со следующего календарного года. Во втором случае дополнения к учетной политики, касающиеся осуществления нового вида деятельности, возможно принять с момента начала такого осуществления. В третьем случае - с момента вступления в силу поправок в налоговом законодательстве [33]. Все изменения должны найти отражение в соответствующем организационно-распорядительном документе организации.

Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации и является обязательной для всех обособленных подразделений организации[3, ст. 313].

Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации.

В учетной политике для целей налогообложения следует предусмотреть и отразить ряд важных вопросов, связанных с формированием налоговой базы по ряду основных налогов [36].

Элементы, которые необходимо отразить в учетной политике, можно также разбить на несколько блоков, представленных на рис.8 «Элементы учетной политики для целей налогообложения».

При определении общих вопросов налогообложения следует обратить внимание на два ключевых момента: во-первых, подразделение, осуществляющее исчисление налогов – это может быть как бухгалтерия, так и специально организованная на предприятии налоговая служба. Во-вторых – это разработка аналитических регистров налогового учета.

Согласно НК РФ, аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета [3, ст. 314]. Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей

налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).



Рис. 8. Элементы учетной политики для целей налогообложения

Налоговые органы не могут устанавливать обязательные формы налоговых регистров, предприятие разрабатывает их самостоятельно, однако регистры должны содержать обязательные реквизиты, представленные на рис. 9 «Реквизиты налоговых регистров» (этим же реквизитами дополняются и данные бухгалтерского учета, если налоговый учет ведется, исходя из них).

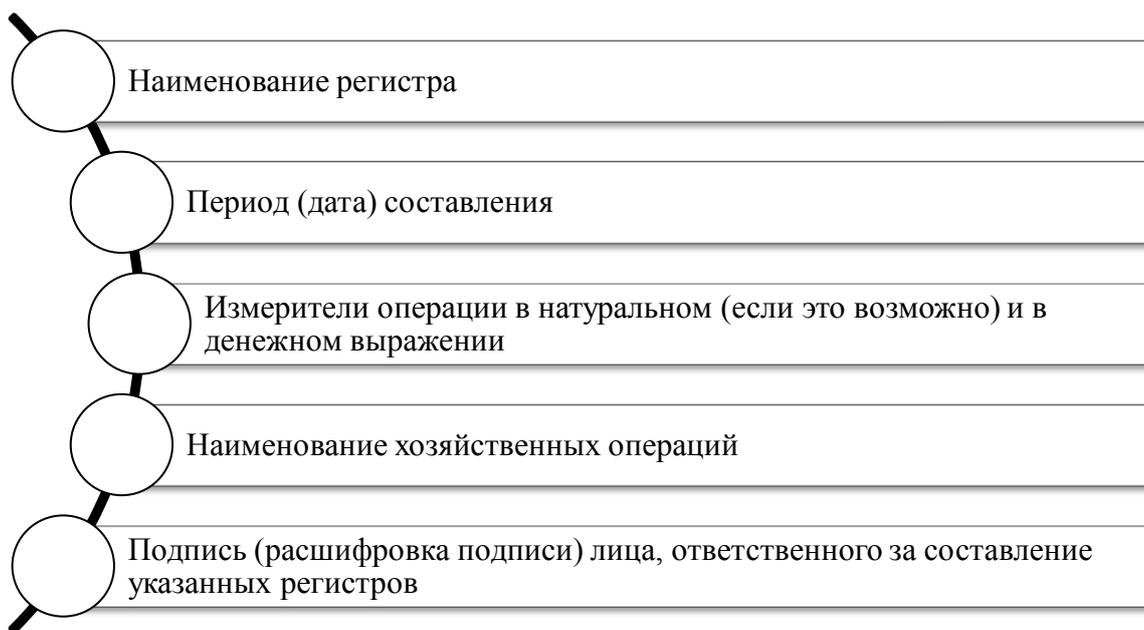


Рис. 9. Реквизиты налоговых регистров

Аналитические регистры налогового учета играют большую роль в организации налогового учета на предприятии и являются неотъемлемым элементом учетной политики для целей налогообложения/

Рассмотрим подробнее порядок разработки отдельного учета НДС.

Согласно НК РФ, если организации, осуществляющей как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость операции, предъявляется сумма налога на добавленную стоимость, то он распределяется в соответствии с порядком, указанным на рис. 10 «Учета налога на добавленную стоимость при операциях, облагаемых и необлагаемых НДС»[3, ст. 149]..

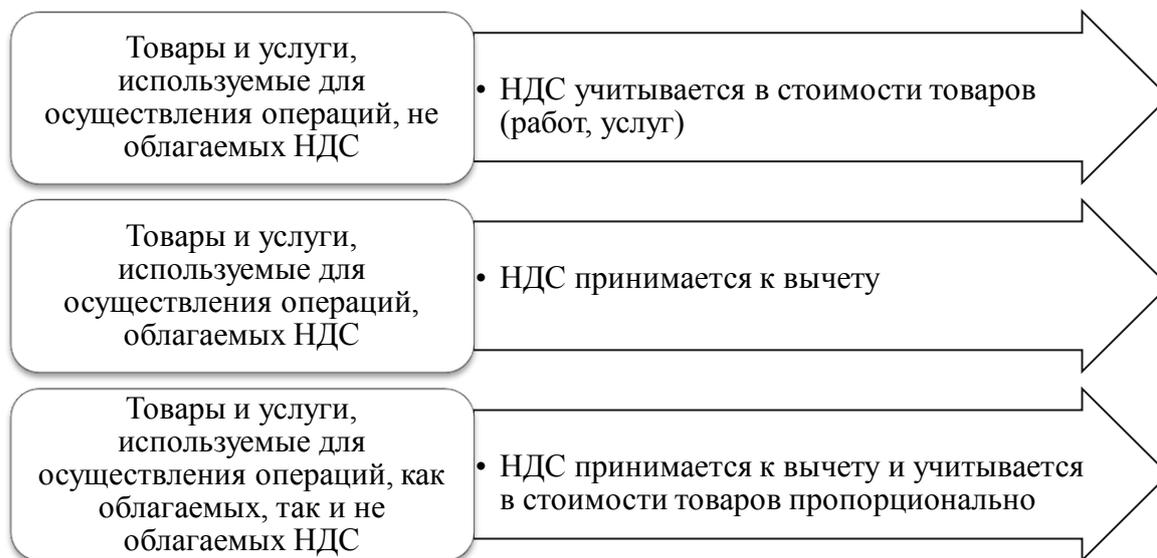


Рис. 10. Учет налога на добавленную стоимость при операциях, облагаемых и необлагаемых НДС

Порядок ведения отдельного учета законодательно не установлен, поэтому каждая организация исходя из специфики своей деятельности должна разработать систему ведения отдельного учета затрат на производство и реализацию продукции, облагаемой и не облагаемой НДС. Такой учет можно организовать, открыв дополнительные аналитические субсчета к счетам затрат 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44

«Расходы на продажу». Налог на добавленную стоимость, возникающий при проведении операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС должен приниматься к вычету пропорционально доле операций, облагаемых НДС, в общем объеме операций, совершаемых предприятием за отчетный период [33].

В учетной политике для целей налогообложения организации следует разработать порядок отражения информации о формировании налоговой базы по налогу на прибыль [3].

Организация вправе выбрать один из методов определения доходов и расходов. Это может быть метод начисления или кассовый метод [3, ст. 271-273].

Учетная политика должна также содержать выбранный предприятием метод оценки размера материальных расходов при списании сырья и материалов. Методы налогового учета в этом вопросе аналогичны методам бухгалтерского учета, за исключением метода ЛИФО. Данные методы представлены на рис. 11 «Способы списания материальных расходов в налоговом учете».

В учетной политике также необходимо предусмотреть порядок создания и использования различных резервов на предприятии. Налоговый Кодекс РФ предоставляет организации-налогоплательщику возможность выбора целого ряда резервов, список которых аналогичен списку резервов в бухгалтерском учете, за исключением резерва под снижение стоимости материальных ценностей [39].

В учетной политике также необходимо предусмотреть порядок создания и использования различных резервов на предприятии. Налоговый Кодекс РФ предоставляет организации-налогоплательщику возможность выбора целого ряда резервов, список которых аналогичен списку резервов в бухгалтерском учете, за исключением резерва под снижение стоимости материальных ценностей [39].

Ф И Ф О	•Списание производится исходя из предположения, что сначала списываются первые по времени приобретения товары
Л И Ф О	•Списание производится исходя из предположения, что сначала списываются последние по времени приобретения товары
По средней себестоимости	•Списание производится из средней себестоимости единицы товара
По себестоимости единицы	•Списание производится из себестоимости каждой единицы товара

Рис. 11. Способы списания материальных расходов в налоговом учете

Тем не менее, на наш взгляд, при разработке и рассмотрении учетной политики в целях налогообложения на следующий отчетный год, необходимо принимать во внимание те виды деятельности, которыми на данный момент организация не занимается, однако планирует в ближайшем будущем их возникновение. Такие виды деятельности, как правило, предусмотрены заранее и отражены в ее уставе. Основная идея заключается в том, что предприятию, в случае предполагаемого расширения сферы своей деятельности, следует не только рассчитать совокупный экономический эффект данного явления, но и продумать возможные нюансы, связанные с налоговым учетом и налогообложением нового вида деятельности. Подготовив заранее свою учетную политику, предприятие сможет изменить не только те элементы, которые будут связаны с новыми направлениями деятельности (и которые можно принять с момента их возникновения), но и привести в гармонию с ними элементы учетной политики по уже ведущейся деятельности.

При разработке соответствующей учетной политики необходимо одновременное достижение трех целей:

1. Постановка максимально выгодной для предприятия системы налогового учета, основанной на особенностях деятельности предприятия –

его организационно-правовой форме, отраслевой специфике, видах и объемах деятельности.

2. Закрепление в учетной политике таких элементов, которые бы не противоречили законодательству. Достижение данной цели невозможно без должной квалификации кадров бухгалтерского аппарата.

3. Принятие по возможности положений, сближающий порядок ведения бухгалтерского и налогового учета на предприятии.

На современном этапе развития государства многие предприятия осуществляют свою деятельность, находясь на упрощенной системе налогообложения (далее – УСН). Согласно Закону «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ организации, перешедшие на УСН, освобождаются от обязанности вести бухгалтерский учет, за исключением учета основных средств (далее – ОС) и нематериальных активов (далее – НМА). Поэтому не маловажен тот факт, что организации, перешедшие на УСН, могут не вести бухгалтерский учет, но, тем не менее, формировать бухгалтерскую учетную политику им все-таки нужно в разрезе элементов учетной политики по учету основных средств и учету НМА [40, с. 148].

Для организаций, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД), каких исключений законодательством не предусмотрено. Они должны вести бухгалтерский учет, а также составлять и применять учетную политику для целей бухгалтерского учета на общих основаниях.

В заключение следует заметить, что учетная политика для целей налогообложения является одним из самых эффективных инструментов налоговой оптимизации и налогового планирования. При разработке учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета организации зачастую стоят перед выбором между тремя целями: минимизировать доходы и прибыли и, следовательно, налоги, максимизировать финансовые результаты для повышения инвестиционной привлекательности, уменьшить трудозатраты и на раздельное ведение бухгалтерского и налогового учета

путем сближения методов бухгалтерского и налогового учета. Лишь в случае разработки самостоятельной налоговой и бухгалтерской учетной политики возможно достижение этих трех целей [42, с. 139].

Порядок формирования учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета на примере ООО «Провит» будет рассмотрен во второй главе бакалаврской работы.

## 2 Порядок формирования учетной политики предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета на примере ООО «Провит»

### 2.1 Технико-экономическая характеристика ООО «Провит»

Общество с ограниченной ответственностью «Провит» было создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и иным действующим законодательством, регулирующим деятельность хозяйственных обществ. ООО «Провит» было создано без ограничения срока и является коммерческой организацией.

Согласно Уставу, утвержденному решением единственного участника ООО «Провит» от 14 декабря 2014 года, целями деятельности ООО «Провит» являются удовлетворение потребностей юридических, физических лиц в товарах, работах и услугах, производимых предприятием, а также извлечение прибыли.

В связи с этим, организация вправе осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законом, которые могут как облагаться, так и не облагаться налогом на добавленную стоимость.

Согласно уставу, ООО «Провит» считается созданным как юридическое лицо с момента его государственной регистрации. Предприятие было зарегистрировано 13 января 2015 года в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №19 по Самарской области, имеет круглую печать и находится на общем режиме налогообложения. В связи с этим, организация уплачивает налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, взносы во внебюджетные фонды, является налоговым агентом по уплате налога на доходы физических лиц. Предприятие относится к малому бизнесу, на основании чего предоставляет бухгалтерскую отчетность в объеме двух форм – бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, не использует ПБУ 18/02 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль». Бухгалтерская отчетность предприятия представлена в Приложении 1,2.

Учредителем является Шкаровский Сергей Геннадьевич, уставный капитал составляет 10 000 рублей. Директор – Лавренчук Дмитрий Викторович, действующий на основании устава. ООО «Провит» зарегистрировано в качестве страхователя в Территориальном фонде обязательного медицинского страхования, в Фонде социального страхования, в Пенсионном Фонде Российской Федерации, в органах статистики.

Основным направлением деятельности ООО «Провит» является продажа запасных частей. Покупатели ООО «Провит», как правило, это сельскохозяйственные организации, занимающиеся сбором урожая, и всевозможные посредники, предоставляющие услуги ремонта комбайнов.

Поставщиками товара для организации являются как иностранные контрагенты из Литвы и Беларуси, так и контрагенты из России. Помимо покупки товаров для продажи, организация также имеет ряд постоянных контрагентов, которым оплачивает аренду, услуги связи, доставку товаров из заграницы, товары для офиса и питьевую воду.

Структура организации линейно-функциональная, представлена на рисунке 14. Среднесписочная численность на предприятии составляет 11 человек, предприятие относится к малым организациям.

Директор является руководителем организации и несет ответственность за ее деятельность.

Бухгалтерия ООО «Провит» возглавляется главным бухгалтером, на которого возложены обязанности по составлению учетной политики предприятия, разработки порядка ведения бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности и контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности предприятия. Отдел бухгалтерии занимается составлением первичной документации, ведет бухгалтерский учет всех операций на предприятии, составляет квартальную и годовую отчетность и сдает ее в налоговые службы и внебюджетные фонды. Также на бухгалтерию организации возложены обязанности по кадровому учету – бухгалтер составляет трудовые договора с работниками, ведет табель учета рабочего

времени, составляет приказы и распоряжения, которые впоследствии подписываются директором.

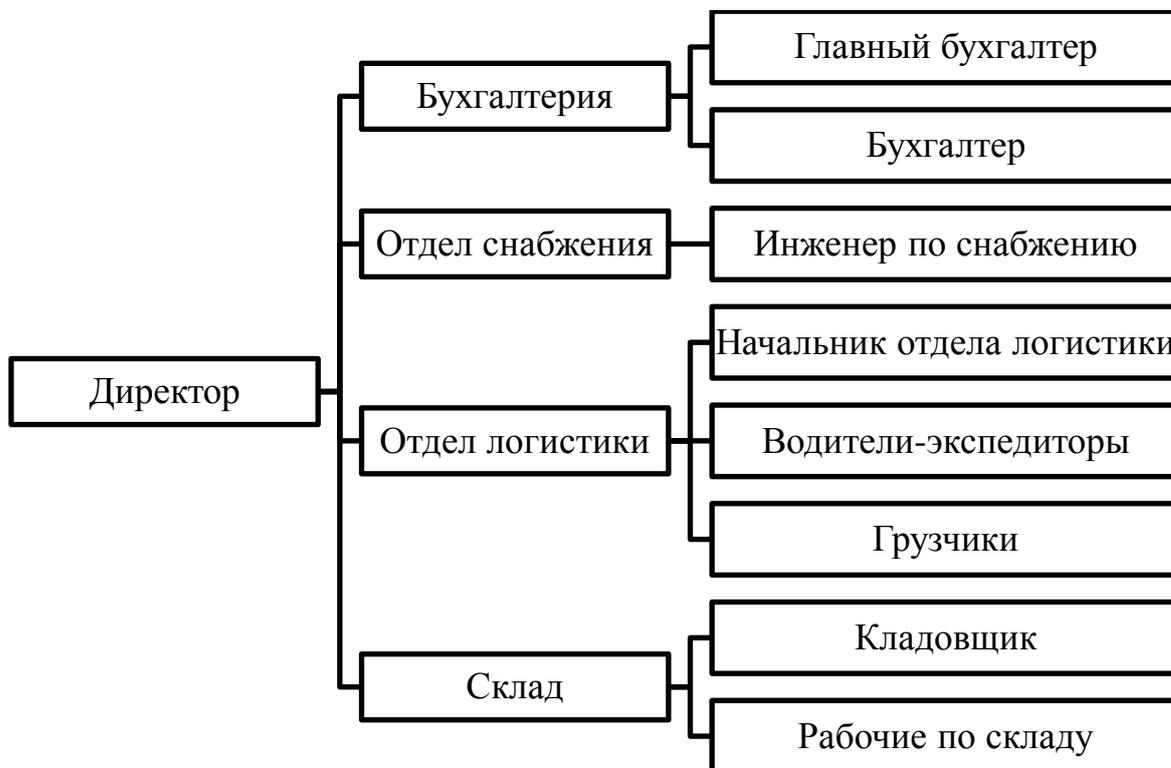


Рис. 12. Структура ООО «Провит»

Отдел снабжения включает в себя инженера по снабжению, в ответственность которого входит обработка технической части заключаемых договоров – составление спецификаций к договору, контроль за правильностью составления технической документации, составление смет закупок.

На отдел логистики возложены обязанности по доставке товаров до складов организации и до складов покупателей, разработке маршрутов, погрузке и разгрузке запасных частей.

Складом заведует кладовщик, в его подчинении находятся рабочие по складу. В их обязанности входит приемка товара, составление необходимой документации на принятый товар, хранение товара до момента его передачи покупателю.

В рамках ведения учета на предприятии используется следующее программное обеспечение:

Для ведения бухгалтерии и систематизации всей документации применяется программа 1С: «Бухгалтерия» версии 8.3;

Для составления отчета 4-ФСС «Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам» и расчета заработной платы на предприятии, а также прочих расчетов используется офисный пакет компании Microsoft, в частности Word и Excel;

Для составления и проверки отчетности в Пенсионный Фонд РФ используется программа Документы ПУ-5;

Для составления отчетности в налоговые органы, которая включает в себя бухгалтерскую отчетность и всевозможные налоговые декларации используется программа Налогоплательщик ЮЛ.

Анализ структуры и динамики расходов и доходов за период 2015 и 2016 годы представлен в таблице 1 «Анализ структуры и динамики расходов и доходов организации за 2015 и 2016 гг.» и рис. 13.

Таблица 1

Анализ структуры и динамики расходов и доходов организации  
за 2015 и 2016 гг.

№ п/п	Название показателя	2015 г.	2016 г.	Абсолютное отклонение	Темп роста	Темп прироста
1	2	3	4	5	6	7
1.	Доходы от продажи, тыс. руб.	622	1967	1345	316,24	216,24
2.	Налог на добавленную стоимость, тыс. руб.	95	300	205	316,24	216,24
3.	Расходы от продажи, тыс. руб.	464	1525	1061	328,66	228,66
1)	Себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	233	1101	868	472,53	372,53
2)	Расходы на продажу, тыс. руб.	231	424	193	183,55	83,55
4.	Прочие доходы, тыс. руб.	100	1	-99	1,00	-99,00
5.	Прочие расходы, тыс. руб.	113	33	-80	29,20	-70,80
	Из них: Услуги банка, тыс. руб.	13	25	12	192,31	92,31

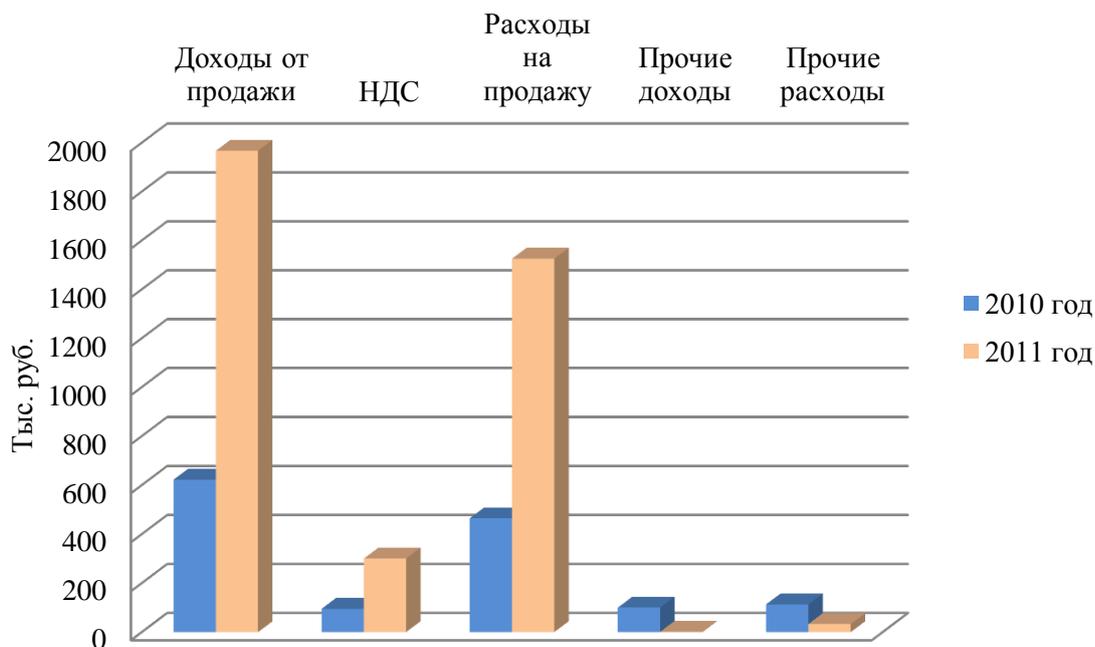


Рис. 13. Расходы и доходы организации за 2015 и 2016 гг.

При анализе представленных данных, можно увидеть, что доходы и расходы от реализации в 2016 году существенно выросли. Увеличение доходов от реализации составило 316,24%, расходов от реализации – 328,66%. Причиной этого могли являться недостаточно отлаженные каналы поставок и сбыта в 2015 году. Необходимо также отметить, что значительно выросла себестоимость продаваемой продукции, что в свою очередь повлекло увеличение налога на добавленную стоимость. В 2016 году в свою очередь произошло значительное возрастание расходов на продажу, их темп роста составил 183,55% в сравнении с 2015 годом, что, прежде всего, обусловлено увеличением штатного персонала на предприятии и начислением амортизации на основное средство.

В рамках проведенного анализа наблюдается уменьшение прочих доходов и расходов организации за рассматриваемые промежутки времени. Данная ситуация обусловлена тем, что в 2015 предприятие произвело операцию с векселями, приняв вексель номиналом 100 000 рублей в качестве погашения задолженности. Однако, как можно увидеть из таблицы, в 2016 году расходы на услуги банка возросли на 92,31% относительно 2015 года. Высокие темпы роста большинства показателей свидетельствуют, прежде

всего, о нестабильном положении ООО «Провит», связанном с увеличением масштабов деятельности предприятия, его быстрым, но неравномерным развитием.

Чистая прибыль организации отражается на 99 счете «Прибыль/убыток от продаж» и представляет собой итоговый финансовый результат деятельности предприятия за вычетом налогов. Поскольку организация малых размеров и функционирует непродолжительный период времени, размеры ее чистой прибыли достаточно невелики, и она не распределялась для использования. Динамика чистой прибыли в абсолютном выражении составила 48 тысяч рублей, в то же время она составляет 220% относительно чистой прибыли предыдущего года.

Графическое представление динамики основных показателей деятельности ООО «Провит» отражено на рис. 14.

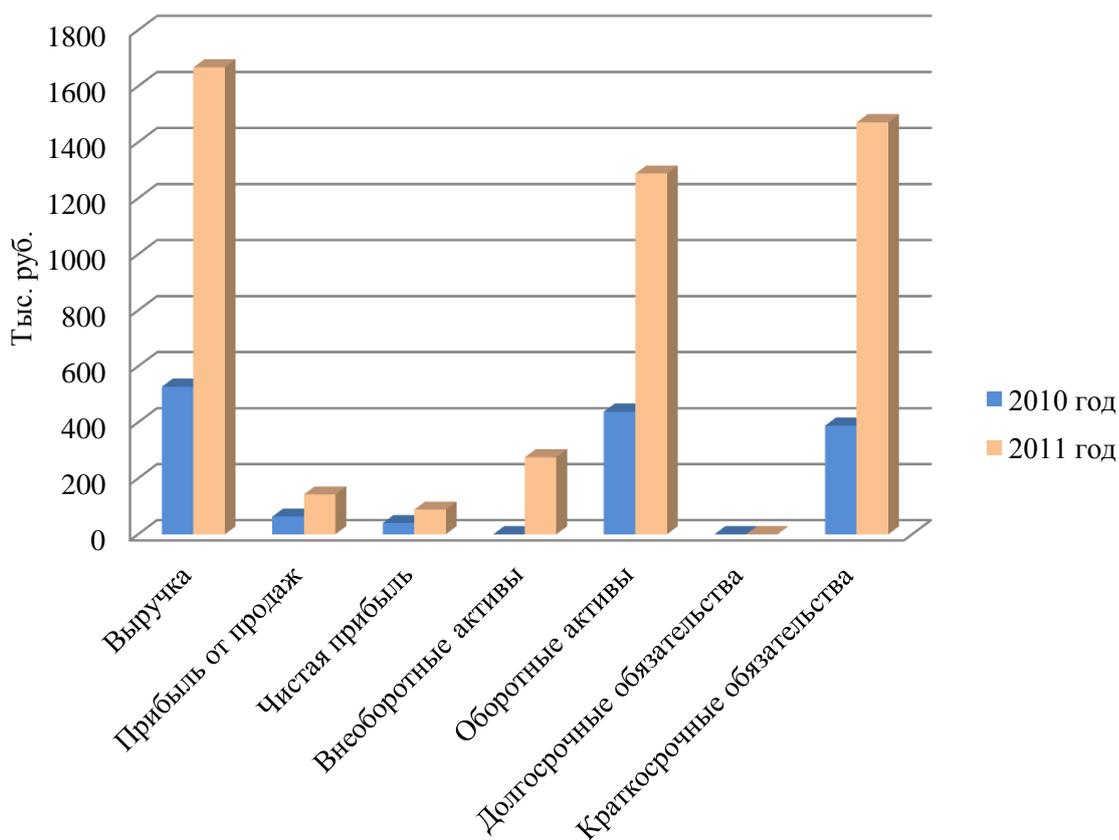


Рис. 14. Динамика основных показателей деятельности ООО «Провит»

Проведем анализ основных технико-экономических показателей ООО «Провит».

Анализируя данные графика, прежде всего, стоит отметить, что большинство всех технико-экономических характеристик предприятия значительно возрастают в сравнении с 2015 годом. Годовая выручка предприятия в 2016 году составила 316,32% от выручки, полученной за аналогичный период предыдущего года. При анализе данного показателя, необходимо иметь четкое представление о роли выручки в деятельности предприятия. Выручка от продаж служит основным оценочным показателем результативности работы предприятий, так как по ее поступлению можно судить о том, что выпускаемая продукция по объему, качеству, цене соответствует рыночному спросу. От своевременности поступления выручки зависят устойчивость финансового положения организации, размер ее прибыли, своевременность расчетов с бюджетом, внебюджетными фондами, банками, поставщиками, работниками. Значительный прирост выручки является положительным явлением, свидетельствующем о росте спроса на услуги, предоставляемые организацией.

Валовая прибыль представляет из себя показатель, характеризующий итоги деятельности предприятия, связанной с реализацией. Валовая прибыль определяется как разница между выручкой предприятия за вычетом налога на добавленную стоимость и себестоимостью продукции. Темп прироста данного показателя в размере 92,52% не пропорционален увеличению выручки, в связи с тем, что темпы роста себестоимости товара превышают темпы роста выручки. Данное явление свидетельствует о необходимости разработки путей снижения себестоимости продаваемой продукции.

При анализе динамики прибыли от продаж следует учитывать, что данный показатель рассчитывается как разница между валовой прибылью и суммой коммерческих и управленческих расходов. Темп роста данного показателя в 225,4% свидетельствует об увеличении хозяйственной активности предприятия, снижении затрат на осуществление деятельности. Также можно говорить о качественном положительном изменении всех факторов, влияющих на прибыль от продаж организации в целом, например, управленческих расходов.

Прибыль до налогообложения представляет собой показатель, рассчитанный с учетом доходов и расходов, не связанных с основным видом деятельности предприятия. Следует отметить увеличение данной технико-экономической характеристики предприятия – в 2016 году темп прироста составил 120%, что, прежде всего, связано с увеличением суммы прибыли от продаж. Одной из причин такого увеличения может являться расширение сфер деятельности предприятия, налаживание его хозяйственных взаимоотношений с контрагентами.

Такие значительные увеличения показателей, характеризующих деятельность ООО «Провит», прежде всего, связаны с быстрым развитием предприятия и наращиванием его сбытовых возможностей за счет эффективной рекламы, продуманной работы с поставщиками, индивидуального подхода к покупателям.

В 2016 году предприятием были приобретены основные средства в виде двух компьютерных серверов, стоимостью 110 тыс. руб. каждый, и трех персональных компьютеров, общая стоимость которых составила 135 тыс. руб., для обеспечения стабильной работы офисного оборудования и обратной связи со складом.

При анализе таблицы следует выделить также значительное возрастание оборотных активов – в сравнении с аналогичным периодом предыдущего года они увеличиваются в 2,94 раз, что обусловлено ростом запасов. Рост запасов в свою очередь является негативной ситуацией, свидетельствующей о нерационально организованном сбыте товаров со складов предприятия. Данное положение дел на предприятии ведет за собой увеличение затрат на хранение товаров, увеличивает риск устаревания товара на складе.

Бурный рост активов предприятия также спровоцировал и увеличение его обязательств. Темп роста краткосрочных обязательств составил на 379,12%. Основную долю обязательств составляет кредиторская задолженность. Предприятие работает на системе предоплаты, поэтому часть кредиторской задолженности со временем будет погашена поставкой товаров со складов.

## 2.2 Организация формирования и практическое применение учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет на ООО «Провит» велся в 2015 году специализированной организацией, оказывающей бухгалтерские услуги. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения была разработана этой же организацией в 2015 году.

Для составления учетной политики использовался типовый шаблон, применяемый данной организацией для всех своих клиентов.

Учетная политика составлена с учетом допущений имущественной обособленности ООО «Провит», рассчитана на непрерывность деятельности организации. Учетная политика применяется последовательно из года в год, основывается на временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

При составлении учетной политики были учтены требования полноты, своевременности отражения фактов хозяйственной деятельности, осмотрительности. Учетная политика создавалась исходя из приоритетности содержания фактов хозяйственной деятельности над их юридической формой, она соответствует требованиям непротиворечивости и рациональности.

Принятая учетная политика предприятия была утверждена приказом №1 от 15 января 2015 года директором ООО «Провит» Лавренчук Дмитрием Викторовичем. При этом были утверждены рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий аналитические и синтетические счета, порядок проведения инвентаризации, методы оценки видов имущества и обязательств, технология обработки учетной информации.

Учет основных средств на ООО «Провит» осуществляется на счете 01 «Основные средства», начисленная амортизация отражается по кредиту счета 02 «Амортизация ОС». Амортизация по основным средствам начисляется способом по сумме чисел лет полезного использования согласно срока полезного использования на основе классификатора, утвержденного Постановлением Правительства №1 от 01.01.2002г, с учетом всех внесенных

в него дополнений и изменений. Объекты, соответствующие определению основных средств, но стоимостью до 20 000 рублей за единицу рассматриваются в качестве материально-производственных запасов и учитываются на отдельном субсчете 10.12 «Малоценные активы». Списание проводится в момент передачи в эксплуатацию с одновременным принятием к забалансовому учету на весь период планируемого полезного использования (счет 012 «Списанные с баланса малоценные активы»).

В качестве основных средств на ООО «Провит» выступает компьютерное оборудование в виде серверас первоначальной стоимостью 232 тыс. руб. и трех компьютеров, общей стоимостью 135 тыс. руб. В Постановлении Правительства РФ от 1 января 2002 г. 1 указано что, вся электронно-вычислительная техника относится ко второй амортизационной группе, срок полезного использования для данной группы устанавливается от 2 до 3 лет включительно. Срок полезного использования для всех основных средств установлен в размере 36 месяцев.

Порядок расчета амортизация для компьютерного оборудования методом по сумме чисел лет полезного использования, применяемым предприятием, представлен в таблице 2.

Таблица 2

Амортизация основных средств ООО «Провит» методом по сумме чисел лет полезного использования

№ п/п	Год эксплуатации	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Месячная сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6
1.	Первый	$367000 * 3/6 = 183500$	$183500/12 = 15291,66$	183500	183500
2.	Второй	$367000 * 2/6 = 122333,33$	$122333,33/12 = 10194,44$	305833,33	61166,67
3.	Третий	$367000 * 1/6 = 61166,67$	$61166,67/12 = 5097,22$	367000	0

Сервер и компьютеры были приобретены в июне 2016 года и введен в эксплуатацию в этом же месяце. Были сделаны проводки:

В учетной политике предприятия также освещен вопрос учета нематериальных активов. Амортизация нематериальных активов в

бухгалтерском учете должна проводиться линейным способом согласно срока полезного использования, переоценка нематериальных активов не производится.

На ООО «Провит» нематериальных активов с неисключительным правом собственности нет, однако предприятие владеет нематериальными активами, на которые имеются неисключительные права собственности. Данные активы представлены программным обеспечением для ведения бухгалтерского учета. Согласно утвержденной учетной политике, приобретенные программные продукты при отсутствии исключительных прав учитываются как расходы будущих периодов в течение планируемого срока получения экономических выгод. Данный срок определяется приказом руководителя предприятия.

В учетной политике предприятия также определен способ списания расходов будущих периодов – они должны списываться равномерно в соответствии с условиями, с которыми произведены данные расходы, и действующим законодательством, а при необходимости – приказом руководителя организации.

Таким образом, при принятии к учету нематериального актива без исключительных прав собственности на него на предприятии делаются проводки:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» - Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 5500 руб. – принято к учету программное обеспечение со сроком действия лицензии 12 месяцев;

Дебет счета 44 «Расходы на продажу» - Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» - 458,33 руб. – ежемесячно списывается сумма расходов будущих периодов.

Все запасы предприятия, представленные в большинстве своем оргтехникой, канцелярскими товарами и горюче-смазочными материалами, учитываются по фактической себестоимости на счете 10 «Материалы». При этом, офисное оборудование учитывается отдельно на субсчете 12 «Малоценные активы».

В случае приобретения спец.оснастки и спец.одежды, они учитываются в составе материально-производственных запасов с открытием соответствующих субсчетов на счете 10 «Материалы» и по правилам установленным Методическими указаниями для учета данных объектов.

Товары, приобретаемые для перепродажи учитываются по стоимости их приобретения на счете 41 «Товары». Списание товаров со счета 41 «Товары» производится по себестоимости единицы товара.

В учетной политике предприятия указано, что расходы по обычным видам деятельности учитываются на счете 20 «Основное производство» в бухгалтерском и налоговом учетах по фактической величине затрат, подтвержденных первичными документами и бухгалтерскими расчетами. Однако фактически, все расходы, связанные с реализацией товаров, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

В конце месяца данные расходы списываются на счета финансовых результатов в полном объеме за исключением транспортных расходов. Согласно Плану счетов, транспортные расходы списываются со счета 44 «Расходы на продажу» частично в дебет счета 90 «Продажи», распределяясь между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца.

Все денежные средства учитываются на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета». В 2016 году ООО «Провит» начало вести внешнеторговую деятельность, в связи с чем был открыт валютный счет, движения по которому учитываются на счете 52 «Валютные счета» бухгалтерского учета. По мере совершения операций с валютным счетом, производится переоценка имеющихся на нем денежных средств по курсу Центрального банка РФ. Курсовые разницы при этом относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовые векселя, поступающие от третьих лиц (не векселедателя – кроме вексельных займов), учитываются на счете 58 «Финансовые вложения».

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками осуществляется на счетах 60 «Расчеты поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Оплата товара может происходить как

авансовыми платежами, так и переводом денежных средств после поступления товаров на склад. В конце отчетного периода предприятие проводит сверки с контрагентами на предмет выявления сомнительных задолженностей. На предприятии имеется практика получения неотфактурованных поставок, которая заключается в том, что приходит товар от поставщика в соответствии со спецификацией, указанной в договоре, но без сопроводительных документов. Товарная накладная и счет-фактура высылаются почтой и приходят значительно позднее товара.

Работа с покупателями и заказчиками происходит на условиях предоплаты, учет расчетов ведется на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На полученный аванс начисляется налог на добавленную стоимость. При фактической отгрузке товара покупателю по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» делается внутренняя проводка по зачету аванса.

Расчеты с работниками организации по выдаче заработной платы и ведутся на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», аналитический учет ведется по каждому сотруднику. Заработная плата начисляется на счет расходов на продажу организации.

Расчет с подотчетными лицами ведется по каждому подотчетному лицу по счету 71 «Учет расчетов с подотчетными лицами». Помимо всего прочего, предприятие выдает займы своим сотрудникам. Учет расчетов по выданным займам ведется на счете 73 «Прочие расчеты с персоналом», аналитический учет ведется по каждому работнику. Займы могут погашаться как наличными денежными средствами, так и заработной платой сотрудника.

Учет расчетов с учредителями ведется на счете 75 бухгалтерского учета «Расчеты с учредителями». В 2015 году размер чистой прибыли составил 40 тыс. руб. Учредителем предприятия было принято решение направить данную прибыль на выплату дивидендов, в связи с чем бухгалтером были сделаны следующие проводки:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль» - Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» - 40 000 руб. отражено решение направить чистую

прибыль на выплату дивидендов учредителю, не являющемуся сотрудником предприятия.

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» - Кредит счета 50 «Касса» - 40 000 руб. – выплачены дивиденды учредителю.

В учетной политике резервы предстоящих расходов не создаются, порядок создания оценочных резервов не предусмотрен.

Формирование финансовых результатов на конец отчетного периода 2016 год происходит следующим образом:

1. При продаже товаров на сумму 1 967 421 руб. делаются следующие проводки:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 01 «Выручка» – 1 967 421 руб. – в течение года отражается реализация товара;

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 02 «Себестоимость продаж» – Кредит счета 41 «Товары» – 1 101 423 руб. – в течение года списывается себестоимость проданного товара;

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 03 «Налог на добавленную стоимость» – Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 02 «Налог на добавленную стоимость» – 300 117 руб. – отражается исходящий налог на добавленную стоимость

2. В конце каждого месяца в течение года списываются расходы со счета 44 «Расходы на продажу»:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 07 «Управленческие расходы» – Кредит счета 44 «Расходы на продажу» – 423 706 руб. – списана сумма расходов на продажу, куда включены суммы амортизации, расходов будущих периодов, оплата труда персоналу, взносы во внебюджетные фонды, транспортные расходы пропорционально проданной продукции и проч.

3. Финансовый результат со счета 90 «Продажи» в течение года списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 09 «Прибыль/убыток от продаж» – Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 01 «Прибыль» – 142 175 руб. – отражена прибыль от продаж

4. В течение месяца формируются прочие расходы и доходы:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 02 «Прочие расходы» – Кредит счета 51 «Расчетные счета»– 32 495 руб. списаны расходы на услуги банка.

Дебет счета 52 «Валютные счета» – Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 01 «Прочие доходы» – 692 руб. отражена положительная курсовая разница.

5. Прочие доходы и расходы списываются на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 02 «убытки» – Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 02 «Сальдо прочих доходов и расходов» – 31 803 руб. – отражен убыток по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

6. На 99 счете «Прибыли и убытки» формируется финансовый результат предприятия по итогам года:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 01 «Прибыль» – Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 09 «Сальдо финансовых результатов» – 142 175 руб.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 09 «Сальдо финансовых результатов» – Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 02 «Убытки» – 31 803 руб.

7. На сумму полученной организацией прибыли (142 175 – 31 803 руб.) 110 372 руб. начисляется налог на прибыль в размере 20%:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 03 «Налог на прибыль» – Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 03 «Налог на прибыль» – 22 074 руб.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 09 «Сальдо финансовых результатов» – Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 03 «Налог на прибыль» 22 074 руб. – налог на прибыль уменьшает прибыль предприятия.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 03 «Налог на прибыль» – Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 03 «Налог на прибыль» - 6117 руб. – доначисляют разницу между суммой налога,

сформированной по данным налогового учета и суммой налога, сформированной по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, на конец отчетного периода сумма чистой прибыли, исчисленной в бухгалтерском учете, составит 88 298 руб., бухгалтер должен провести реформацию баланса:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет 09 «Сальдо финансовых результатов» – Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль» – 88 298 руб.

Финансовая отчетность организации составляется и представляется пользователям в соответствии с требованиями и допущениями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» с применением типовых форм отчетности, утвержденных Приказом Министерства Финансов РФ № 66н от 02.07.2015 года «О формах бухгалтерской отчетности организации».

Бухгалтерская отчетность создается в программе «Налогоплательщик ЮЛ» на основании оборотно-сальдовой ведомости, сформированной в программе 1С: Бухгалтерия. Ввиду того, что ООО «Провит» относится к малым предприятиям, бухгалтерская отчетность состоит из двух форм: бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

### 2.3 Организация формирования и практическое применение учетной политики предприятия для целей налогового учета

ООО «Провит» находится на общем режиме налогообложения. В связи с этим, налоговая база на предприятии формируется по налогу на прибыль и по налогу на добавленную стоимость. В 2016 году было приобретено основное средство, которое является налоговой базой по уплате налога на имущество.

Налоговый учет на ООО «Провит» призван отразить формирование налоговой базы по каждому виду налогов. Он ведется на основании регистров бухгалтерского учета и при необходимости может быть дополнен нужными реквизитами. Система налогового учета организована ООО «Провит» как налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа

последовательности применения норм и правил налогового учета, применяясь последовательно от одного налогового периода к другому.

Порядок ведения налогового учета установлен ООО «Провит» в учетной политике для целей налогообложения, которая была утверждена в том же приказе, что и учетная политика для целей бухгалтерского учета.

В пределах налогового периода учетная политика предприятия не изменяется, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

В учетной политике были зафиксированы особенности определения налоговой базы по имеющимся на предприятии на 2015 год объектам налогообложения.

Учетная политика для целей налогообложения не разбита на блоки, определяющие порядок формирования налоговой базы по всем уплачиваемым организацией налогам. По сути своей она составлена только в целях определения налога на прибыль.

Согласно учетной политике предприятия для целей налогообложения, дата получения дохода или осуществления расхода определяется по методу начисления.

Если предприятие получает доходы в иностранной валюте, то аванс пересчитывается в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком РФ на дату получения аванса. В свою очередь, стоимость приобретенного имущества, оплаченного в иностранной валюте путем внесения предприятием аванса, также определяется по курсу Центрального банка РФ, действовавшему на дату перечисления аванса.

Статья 318 «Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию» Налогового Кодекса РФ содержит указание на то, что прямые расходы предприятия относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. При этом налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов. ООО «Провит» в качестве прямых расходов принимает следующие:

1. расходы на приобретение товаров для перепродажи;

2. расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе реализации товаров;
3. взносы на обязательное страхование, начисленные на вышеуказанные суммы расходов на оплату труда.

Однако при ведении налогового учета на предприятии пропорционально проданным товарам списываются только расходы на приобретение товаров для перепродажи. Суммы расходов на оплату труда персонала и взносы на обязательное страхование, начисленные на них, в полном объеме уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Стоимость товаров, приобретенных с целью их дальнейшей реализации, формируется с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров, согласно статье 320 Налогового Кодекса РФ. Перечень данных расходов представлен на рисунке 15.



Рис. 15. Состав расходов, включаемых в стоимость товаров для перепродажи

При реализации товаров для перепродажи, их стоимость списывается на расходы по методу ФИФО – списание начинается с первых по времени приобретения партий.

На ООО «Провит» нет ценных бумаг и иных финансовых вложений, однако в случае их возникновения, списание ценных бумаг будет производиться по стоимости первых во времени приобретений (ФИФО).

Амортизация по объектам основных средств начисляется линейным методом. В программе 1С: Предприятие сумма амортизации определяется методом, способ расчета которого представлен в таблице 3.

При этом в налоговом учете ежемесячно, начиная с июля, начисляется амортизация в размере 10 194,44 руб.

Таблица 3

## Расчет амортизации основных средств ООО «Провит» линейным методом

№ п/п	Год эксплуатации	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Месячная сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6
1.	Первый	$367000/3= 122333,33$	$122333,33/12=10194,44$	122333,33	244666,67
2.	Второй	$367000/3= 122333,33$	$122333,33/12=10194,44$	244666,67	122333,33
3.	Третий	$367000/3= 122333,33$	$122333,33/12=10194,44$	367000	0

При сдаче бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль, предприятие сдает пояснительное письмо с объяснением возникновения разницы финансового результата в бухгалтерском учете и в налоговом учете, обусловленной различными методами начисления амортизации основных средств.

Данное пояснительное письмо содержит сведения о том, что ввиду использования в бухгалтерском учете метода начисления амортизации по сумме чисел лет полезного использования, сумма накопленной амортизации к 31.12.2016г. составит 91749,96 руб., сумма расходов на продажу составит 423 706 руб. В то же время в налоговом учете учетной политикой установлен линейный метод начисления амортизации, сумма накопленной амортизации к 31.12.2016 составит 61 166,64 руб. Временная разница на 2016 год будет составлять 30 583,32 руб. (91749,96 руб. – 61 166,64 руб.) На основании этого, сумма расходов на продажу в налоговом учете составит 393 123 руб. (423 706 – 30 583 руб.).

Согласно бухгалтерской отчетности, прибыль в бухгалтерском учете до налогообложения равна 110 372 руб., налог на прибыль – 22 074 руб. Налогооблагаемая прибыль в налоговом учете с учетом временной разницы будет равна 140 955 руб. (110 372 + 30 583 руб.). Налог на прибыль в размере 20% составит 28 191 руб.

Все расходы на капитальные вложения и расходы, которые несет предприятие в случаях достройки, дооборудования, реконструкции,

модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств в состав расходов отчетного периода не включаются.

Проценты, начисленные по кредитам и займам в целях налогообложения, относят в состав внереализационных расходов.

Резервы по сомнительным долгам в ООО «Провит» не создаются. Резервы предстоящих расходов на ремонт основных средств также не создаются. Создание резервов предстоящих расходов на оплату отпусков и на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год не предусмотрено.

Налоговый учет по налогу на добавленную стоимость в учетной политике для целей налогообложения не отражен. Однако налоговая база по налогу на добавленную стоимость формируется на основании данных книги покупок и книги продаж. В данные регистры налогового учета попадают выданные и полученные счета-фактуры.

При определении налога на добавленную стоимость, который подлежит к уплате в бюджет, сумма налога формируется на основании данных, представленных в книге продаж. Сумма налога к выплате рассчитывается как сумма произведений налоговой базы на соответствующую ставку налога. Вычету подлежат суммы входящего налога на добавленную стоимость, отраженные в книге покупок.

Налог на добавленную стоимость за 4 квартал 2016 года рассчитан следующим образом:

$$\text{НДС к уплате} = \text{НДС}_{\text{нач}} - \text{НДС}_{\text{упл}} \quad (1)$$

, где  $\text{НДС}_{\text{нач}}$  – налог на добавленную стоимость начисленный,  
 $\text{НДС}_{\text{упл}}$  – налог на добавленную стоимость возмещенный.

В книге продаж отражена стоимость продаж, включая НДС – 163 550 руб. НДС начисленный по ставке 18% =  $163\,550 * 18\% / 118\% = 24\,948$  руб.

В книге покупок отражена стоимость покупок, облагаемых НДС – 127 373 руб. НДС возмещенный =  $127\,373 * 18\% / 118\% = 19\,430$  руб.

Таким образом, НДС к уплате за 4 квартал составит  $24948 - 19430 = 5518$  руб.

Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость составляется по итогам квартала на основании книги покупок и книги продаж. Сроки сдачи ее в налоговые органы не должны превышать 20 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

Предприятие формирует налоговую декларацию по налогу на прибыль на основании оборотно-сальдовой ведомости по счетам финансовых результатов предприятия. Финансовые результаты деятельности предприятия, отраженные в данной декларации тем не менее отличаются от результатов, отраженных в бухгалтерской отчетности предприятия ввиду возникновения разницы в порядке начисления амортизации на основные средства в бухгалтерском и налоговом учете.

Налог на прибыль за 2016 год сформирован следующим образом:

Налог на прибыль = (налогооблагаемые доходы – расходы, принимаемые в целях налогообложения – убытки прошлых лет) \* налоговая ставка.

Налогооблагаемые доходы = Доходы от реализации + внереализационные доходы.

Доходы от реализации ООО «Провит» отражаются за вычетом НДС и равны выручке от реализации = 1 667 304 руб. Внереализационные доходы равны сумме прочих доходов от реализации = 692 руб.

Расходы, принимаемые в целях налогообложения = расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации + внереализационные расходы.

Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации = Себестоимость реализованных товаров + косвенные расходы (с учетом постоянных и временных разниц).

Сумма расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, в ООО «Провит» составит 1 101 423 руб. + 423 706 – 30 583 руб.(временная разница) = 1 494 546 руб. Внереализационные расходы будут равны сумме прочих расходов ООО «Провит» в размере 32 495 руб.

Сумма налога на прибыль к уплате по итогам 2016 годав ООО «Провит» = ((1 667 304 + 692) – (1 494 546 + 32495)) \* 20% = 140 955 \* 20% = 28 191 руб.

Налоговая декларация по налогу на прибыль предоставляется ежеквартально нарастающим итогом не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговую декларацию по итогам года представляется ООО «Провит» не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на имущество рассчитывается в налоговом учете на основании данных об основных средствах предприятия, сформированных в бухгалтерском учете.

Объектом налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Налоговая ставка по налогу на имущество в Самарской области установлена в размере 2,2%.

Налог на имущество на основании оборотно-сальдовой ведомости по счету 01 «Основные средства» по итогам 2016 года рассчитывается следующим образом:

Среднегодовая стоимость имущества за 6 месяцев 2016 года:  
 $(351708+336417+321125+305833+290542+275250+275250)/7 = 308\ 018$   
руб.

Сумма налога на имущество по итогам 2016 года составит:  
 $308\ 018 * 2,2 / 100\% = 6776$  руб.

В бюджет по итогам года уплачивается сумма налога на имущество за вычетом авансовых платежей. Налоговая декларация по налогу на имущество предоставляется ООО «Провит» по итогам года не позднее 30 марта года, следующего за отчетным.

#### 2.4 Аудиторская проверка учетной политики ООО «Провит»

В современных условиях, исходя из исключительной важности правильно составленной учетной политики для предприятия, возникает необходимость в проведении проверки соответствия учетной политики

специфике деятельности предприятия и законодательству РФ. Такая возможность реализуется путем проведения аудита учетной политики.

Целью аудита учетной политики предприятия является установление ее соответствия действующим нормативным и законодательным актам, характеру и масштабу деятельности предприятия.

Объектом изучения являются все внутрифирменные документы, определяющие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета на предприятии.

При проведении аудита учетной политики аудитор может использовать следующие методические приемы: фактическую проверку, подтверждение, документальную проверку, наблюдение, обследование, проверку механической точности, аналитические тесты, сканирование, обследование [41, с. 195].

В целях проведения проверки правильности составления учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения в 2012 году ООО «Провит» вправе обратиться в аудиторскую организацию для заключения договора о проведении аудита.

Специалистами данной организации изучается деятельность ООО «Провит» на основании предоставленного приказа об утверждении учетной политики и бухгалтерской отчетности. Также аудиторская организация, подготовив специальный опросник, проводит расчет оценки неотъемлемого аудиторского риска. Если уровень неотъемлемого риска оказывается достаточно низким, то аудиторская организация соглашается на проведение аудита. В ООО «Провит» уровень неотъемлемого риска составляет 23,51% и является низким.

После принятия решения о проведении аудита аудиторская компания должна направить письмо о проведении аудита предприятию ООО «Провит». На основании этого письма, аудиторская компания и ООО «Провит» должны заключить договор о предоставлении аудиторских услуг, в котором указываются права и обязанности обеих сторон, объект договора, стоимость услуги, порядок разрешения споров и ответственность сторон, период проведения проверки и ее сроки.

До проведения проверки членами аудиторской группы должна быть проведена подготовительная работа, связанная с изучением данного предприятия, подготовкой плана и программы проведения ревизии.

Проводится анализ деятельности предприятия по данным годовой и промежуточной бухгалтерской и статистической отчетности. До начала аудиторской проверки должна быть проведена оценка бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля на предприятии. В соответствии с тем, что фактическая надежность системы внутреннего контроля составила 37 % (низкая надежность системы внутреннего контроля), следует предупредить клиента о возрастании неотъемлемого аудиторского риска и разработать план и программу, которые будут максимально учитывать низкую надежность данных, предоставляемых организацией.

Также на основании отчетности предприятия рассчитывается уровень существенности. Для его расчета можно применить методику, согласно которой существенность рассчитывается на двух базовых показателях – валюте баланса и валовом объеме продаж. В этой методике используется поправочный коэффициент, равный 1,6.

$$K=1,6*(НП)^{2/3} \quad (2)$$

где, K – уровень существенности,

НП – наибольший из двух показателей (валюта баланса или валовый объем продаж).

На ООО «Провит» уровень существенности на основании данных баланса будет рассчитан исходя из валового объема продаж согласно формуле 12 (валюта баланса = 1563 тыс. руб., валовый объем продаж = 1667 тыс. руб.)

$$K=1,6* 1667^{\frac{2}{3}}=22 \text{ тыс. руб.}$$

На основании всего вышеизложенного составляется план аудиторской проверки, который должен включать в себя сроки, необходимые объекты проверки элементов учетной политики, исполнителей. План

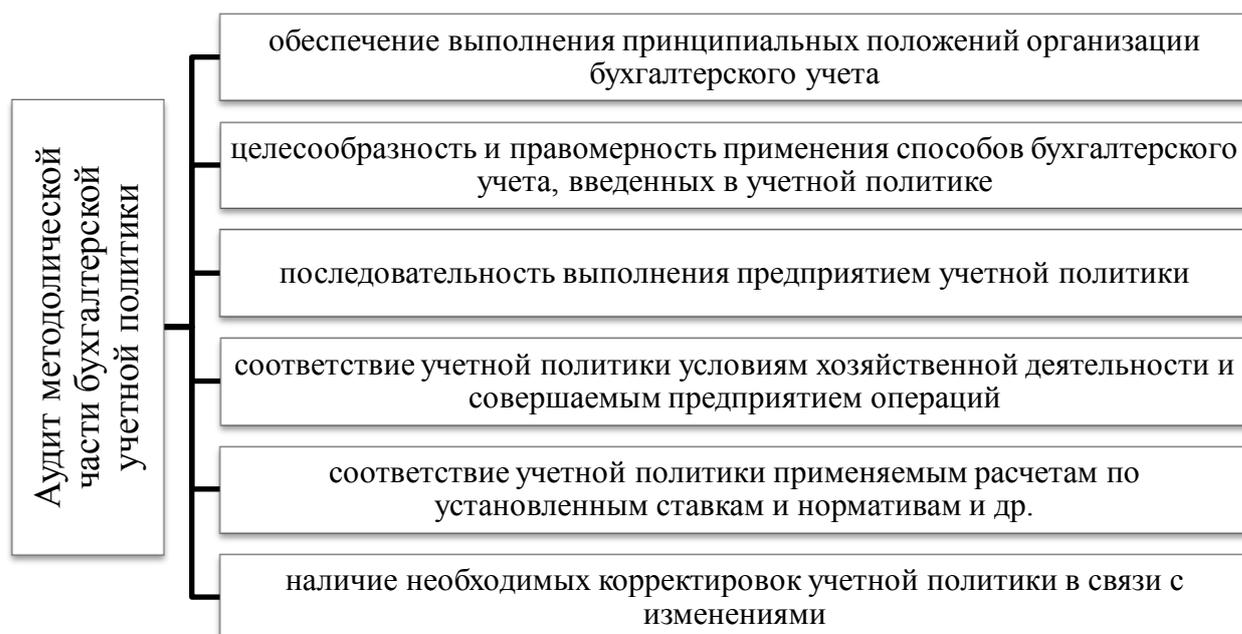


Рис. 16. Направления аудита учетной политики для целей бухгалтерского учета

На основании оценки неотъемлемого риска и риска, связанного с низкой надежностью системы внутреннего контроля, высокого уровня существенности, составленного плана, задач, поставленных перед аудиторской проверкой и изучения материалов, характеризующих хозяйственно-финансовую деятельность проверяемого предприятия, руководителем аудиторской группы должна быть составлена программа аудита.

В программе аудита следует обратить внимание на вопросы, затрагивающие методологическую часть учетной политики. Они представлены на рис. 16.

Программа аудита учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета должна рассматривать ряд вопросов, связанных с организационно-технической частью: наличие и содержание внутреннего приказа или протокола собраний акционеров об учетной политике; наличие в организации положения о бухгалтерской службе; наличие графика документооборота, графика проведения инвентаризаций

Аудит учетной политики для целей налогового учета включает организационно-технический и методологический разделы.

В рамках аудиторской проверки аудитор должен ответить на ряд вопросов, представленных на рис. 17.

Ответственный за осуществление налогового учета	<ul style="list-style-type: none"><li>• Главный бухгалтер</li><li>• Бухгалтерская служба</li><li>• Структурное подразделение</li></ul>
Регистры налогового учета	<ul style="list-style-type: none"><li>• На основе регистров бухгалтерского учета</li><li>• Самостоятельные регистры налогового учета</li></ul>
Технология обработки информации	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ручная</li><li>• Автоматизированная</li></ul>
Перечень лиц, имеющих право подписи налоговых регистров	<ul style="list-style-type: none"><li>• Установлен приказом организации</li><li>• Нет распорядительной документации</li></ul>
Утвержден график документооборота	<ul style="list-style-type: none"><li>• Установлен приказом организации</li><li>• Нет распорядительной документации</li></ul>

Рис. 17. Направления аудита учетной политики для целей налогообложения.

В рамках методологического раздела проверяется рациональность выбранных методов для целей исчисления налога на прибыль и НДС.

Руководитель аудиторской группы до начала аудиторской проверки должен ознакомить всех ее членов с содержанием плана и программы и распределить задания между ними. После проведения подготовительной работы на предприятии аудиторская группа приступает к непосредственной проверке, в ходе которой используются способы и приемы документального и фактического контроля, заполняются рабочие документы и снимаются необходимые копии с документов предприятия.

Результаты аудита были оформляются отчетом аудиторской организации о проведении аудита.

Отчет о проведении аудита состоит из двух частей – вводной и описательной. Вводная часть представляет из себя информационный блок, заключающий информацию о лицах, проводящих аудиторскую проверку,

организации, подвергающейся проверке, периоде и сроках проведения аудита.

В описательной части отчета указываются нормативные акты, в соответствии с которыми были проведен аудит, внутренние стандарты аудиторской компании, внутренние правила проверяемой компании. Описательная часть отчета также содержит все проверенные аудиторской организацией аспекты, касающиеся учетной политики, отраженные в программе аудита.

Все документы, являющиеся основанием для подведения итогов и отражения соответствующих выводов должны прикладываться к отчету о проведении аудита. Отчет о проведении аудита подписывается директором аудиторской организации и руководителем аудиторской группы не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств [6]. Аудит учетной политики является важным инструментом контроля за ее соблюдением на предприятии, с помощью аудита подтверждается эффективность учетной политики, исходя из результатов проверки разрабатываются рекомендации для конкретного предприятия.

Оценка эффективности учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета ООО «Провит», а также разработка рекомендаций по совершенствованию учетной политики будут представлены в третьей главе бакалаврской работы.

### 3 Оценка эффективности формирования и использования учетной политики ООО «Провит» и пути ее совершенствования

#### 3.1 Оценка эффективности составления и использования учетной политики для целей бухгалтерского учета ООО «Провит»

Учетная политика предприятия должна состоять из двух частей – организационной-технической и методологической.

Организационная часть ООО «Провит» включает в себя порядок нормативного регулирования бухгалтерского и налогового учета, содержит. В 2016 году на ООО «Провит» была создана собственная бухгалтерская служба, во главе которой стоит главный бухгалтер, что соответствует содержанию Закона «О бухгалтерском учете». В учетную политику следует внести изменения, согласно которым налоговый и бухгалтерский учет на предприятии осуществляет внутренняя бухгалтерская служба.

Согласно учетной политике ООО «Провит», бухгалтерский и налоговый учет должен осуществляться с помощью программы автоматизации учета 1С: Бухгалтерия 8.1. Однако на сегодняшний день данная платформа уже не поддерживается, так как разработана новая версия программы 1С: Бухгалтерия 8.2. Ввиду того, что одним из главных изменений в бухгалтерском и налоговом учете в 2012 году согласно Постановлению Правительства РФ от 26.12.2016 № 1137 является введение новой формы счета-фактуры, использование устаревшей версии программы невозможно. Новую форму счета-фактуры возможно использовать только в версии 1С: Бухгалтерия 8.2.

ООО «Провит» в своей учетной политике указало, что финансовую отчетность предприятия следует составлять в соответствии с требованиями и допущениями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» с применением типовых форм отчетности, утвержденных Приказом Министерства Финансов РФ №66н от 2 июля 2015 г. «О формах бухгалтерской отчетности организации».

Методологическая часть учетной политики для целей бухгалтерского учета представляет собой единый блок, содержащий все методы бухгалтерского учета, выбранные организацией. Тем не менее, большинством авторов рекомендуется разбивать учетную политику в соответствии с объектами учета, отраженными в ней.

Бухгалтерский учет по основным средствам ведется согласно ПБУ 6/01. В 2016 году организация может увеличить лимит до 40 000 рублей.

Рекомендуется отразить это в своей учетной политике, в противном случае, при поступлении основных средств стоимость свыше 20 000 руб., но ниже 40 000 руб., возникнет разница в бухгалтерском и налоговом учете, связанная с тем, что в налоговом учете затраты на приобретение основного средства будут сразу списаны на расходы, а в бухгалтерском учете на них будет начисляться амортизация.

Амортизация по основным средствам начисляется методом по сумме числе лет полезного использования согласно срока полезного использования на основе классификатора, утвержденного Постановлением Правительства №1 от 01.01.2002г., с учетом всех внесенных в него дополнений и изменений.

Рассмотрим график сравнения методов амортизации, представленный на рис.18. Как можно увидеть, при использовании методов по остаточной стоимости и по сумме чисел лет полезного использования, в первый год суммы амортизации значительно выше, чем при использовании линейного метода, однако в последующие годы суммы амортизационных отчислений постепенно снижаются.

Использование различных методов начисления амортизации учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения на малом предприятии при отсутствии структурного подразделения, отвечающего за ведение налогового учета, увеличивает вероятность возникновения ошибок в формировании отчетности. Недостаточно разработанный механизм учета постоянных и временных налоговых разниц также делает нерациональным применение разных способов амортизации основных средств в бухгалтерском учете и налоговом учете.

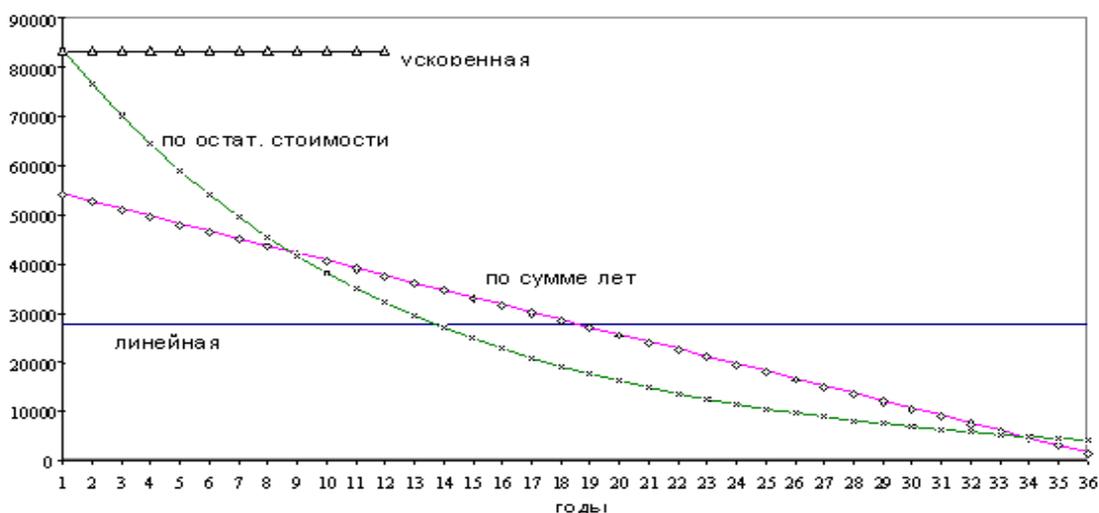


Рис. 18. Величина годовых амортизационных отчислений

Рассмотрим влияние использования разных методов амортизации основных средств предприятия на его финансовый результат по состоянию на 31 декабря 2016 года в таблице 4, с учетом того, что амортизация начислялась в течение 6 месяцев.

Таблица 4

Влияние методов амортизации основных средств в бухгалтерского учета на финансовые результаты предприятия

Амортизация за первый год ПИ, руб.	Месячная норма амортизации, руб.	Накопленная амортизация к 31.12.2016, руб.	Сумма расходов на продажу, руб.	Сумма прибыли от продаж, руб.	Сумма прибыли до налогообложения, руб.
1	2	3	4	5	6
Метод по сумме чисел лет полезного использования					
$367000 \cdot \frac{3}{6} = 183500$	$183500/12 = 15291,66$	91749,96	423 706	142 175	110 372
Линейный метод					
$367000/3 = 122333,33$	$122333,33/12 = 10194,44$	61166,64	393123	172 758	140 955
Метод уменьшаемого остатка, коэффициент ускорения равен 2					
$367000 \cdot \frac{66,6}{100} = 244642,2$	$244642,2/12 = 20386,85$	122321,1	454277	111 604	79 801

Таким образом, используя метод по сумме чисел лет полезного использования, предприятие быстрее амортизирует объект и списывает его на расходы, однако тем самым снижаются и результаты финансовой

деятельности предприятия, отраженные в бухгалтерской отчетности. При этом необходимо иметь ввиду тот факт, что на расчет налога на прибыль метод амортизации основных средств, утвержденный в бухгалтерском учете, роли не играет, и использование метода по сумме чисел лет полезного использования представляется не самым эффективным из возможных для целей отражения наибольших финансовых результатов предприятия.

Учетная политика в разрезе основных средств содержит также указание на то, что переоценка основных средств не осуществляется. Если организация не планирует привлечь инвестиционный капитал или увеличить уставный капитал, проведение переоценки основных средств не требуется.

Затраты на ремонт основных средств для целей бухгалтерского учета согласно учетной политике ООО «Провит» включаются в себестоимость отчетного периода. Организация также вправе для равномерного включения затрат в себестоимость продукции создавать резервы на ремонт основных средств, однако ввиду того, что основные средства приобретены новыми не так давно, имеют небольшой удельный вес в активах баланса, в ближайшее время их ремонт не планируется.

В итоге оценить эффективность учетной политики в отношении основных средств можно согласно рис. 19:

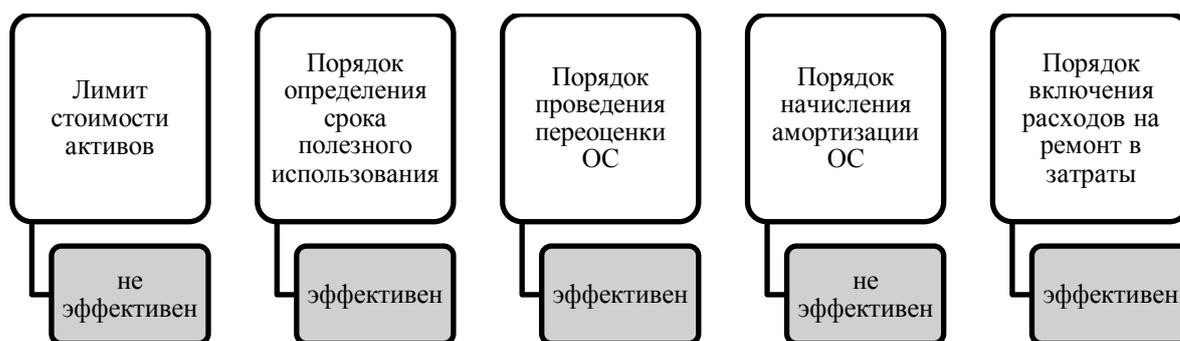


Рис. 19. Эффективность учета основных средств

В учетной политике предприятия также освещен вопрос учета нематериальных активов. Амортизация нематериальных активов в бухгалтерском учете производится линейным способом согласно срока полезного использования. Линейный способ можно считать оптимальным, исходя из того, что способ уменьшаемого остатка для нематериальных

активов предполагает расчет амортизации ежемесячно, а использование способа пропорционально объему выпущенной продукции невозможно.

Порядок учета таких нематериальных активов без исключительных прав собственности отражен в учетной политике ООО «Провит» и полностью соответствует положениям о ведении бухгалтерского учета.

Эффективность учетной политики в разрезе бухгалтерского учета нематериальных активов при условии отсутствия объекта учета на предприятии можно оценить согласно рис. 20.



Рис. 20. Эффективность учета нематериальных активов

Материально-производственные запасы (далее – МПЗ) в бухгалтерском учете ООО «Провит» учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической стоимости приобретения..

Таблица 5

Исходные данные для анализа методов списания материалов на предприятии

Показатели	Количество	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
1	2	3	4
Остаток на начало отчетного периода	170	560	95 200
Поступило за отчетный период:			
1 партия	260	560	145 600
2 партия	190	610	115 900
3 партия	210	590	123 900
Расход за отчетный период	720	-	-
Остаток на конец отчетного периода	110	-	-

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц

и предназначенные для продажи. Товары для перепродажи в данном случае отражаются не на счете 10 «Материалы», а на счете 41 «Товары», что следует указать в учетной политике. Согласно учетной политике, материально-производственные запасы со счета 10 «Материалы» списываются по идентификационной стоимости каждой единицы.

Таблица 6

Методы списания материалов на предприятии

Метод списания МПЗ	Порядок расчета	Себестоимость израсходованных материалов, руб.	Себестоимость остатка материалов на конец месяца, руб.
1	2	3	4
Оценка по средней себестоимости	Средняя себестоимость единицы = $(95200 + 145600 + 115900 + 123900) / (170 + 260 + 190 + 210) = 579$ руб.	$720 * 579 = 416880$	$110 * 579 = 63\ 690$
По себестоимости единицы	Было продано 170 единиц из остатка ( $170 * 560 = 95200$ руб.), 220 единиц из 1 партии ( $220 * 560 = 123200$ руб.), 160 единиц из 2 ( $160 * 610 = 97600$ руб.), 170 единиц из 3 партии ( $170 * 590 = 100300$ руб.)	$95200 + 123200 + 97600 + 100300 = 416\ 300$	Осталось 40 единиц 1 партии ( $40 * 560 = 22400$ ), 30 единиц 2 партии ( $30 * 610 = 18300$ ), 40 единиц 3 партии ( $40 * 590 = 23600$ ) Итого: 64 300
ФИФО	Было продано 170 единиц из остатка ( $170 * 560 = 95200$ руб.), 260 единиц из 1 партии ( $260 * 560 = 145600$ руб.), 190 единиц из 2 ( $190 * 610 = 115900$ руб.), 100 единиц из 3 партии ( $100 * 590 = 59000$ руб.)	$95200 + 145600 + 115900 + 59000 = 415\ 700$	$10 * 590 = 59\ 000$

Рассмотрим более подробно, применение какого из методов будет оправдано при списании материально-производственных запасов в бухгалтерском учете ООО «Провит», исходные данные представлены в таблице 5, расчеты, отражающие основные положения каждого из методов приведены в таблице 6. В качестве примера возьмем один из наиболее часто закупаемых и продаваемых предприятием товар – втулку для двигателя комбайна CLAAS.

Как видно из таблицы 5, наиболее точную информацию представляет собой метод учета себестоимости списанных запасов по себестоимости единицы, однако этот метод является также наиболее трудоемким, применяется в основном к ювелирным товарам и товарам, за которыми необходим особенно тщательный контроль. Применение данного метода не соответствует требованию рациональности в учетной политике.

Также в рамках учета материально-производственных запасов отражается порядок учета спецодежды и специального оборудования. Учетной политикой предприятия данный аспект раскрыт в надлежащем порядке.

Оценить эффективность учетной политике в отношении материально-производственных запасов можно согласно рис. 21.



Рис. 21. Эффективность учета запасов

Учетная политика предприятия в разрезе учета расходов на займы и кредит содержит указание, что проценты по кредитам и займам признаются в соответствии с требования ПБУ 15/2008. В учетной политике организации необходимо отметить порядок учета долгосрочных и краткосрочных займов. В частности, данные займы учитываются на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Желательно предусмотреть списание краткосрочной части долгосрочного кредита или займа на счета учета краткосрочных кредитов и займов для того, чтобы сделать финансовую отчетность организации более достоверной.

Эффективность учетной политики в отношении учета расходов по займам и кредитам можно оценить согласно рис. 22.



Рис. 22. Эффективность учета расходов по кредитам и займам

В учетной политике предприятия также определен способ списания расходов будущих периодов – они должны списываться равномерно в соответствии с условиями, с которыми произведены данные расходы, и действующим законодательством, а при необходимости – приказом руководителя организации.

Поскольку организация не может заранее рассчитать объем продаваемой ей продукцией, то воспользоваться она может только методом равномерного списания расходов будущих периодов.

Все доходы и расходы организации учитываются в бухгалтерском учете по методу начисления. ООО «Провит» могло бы использовать и кассовый метод учета, так как средний размер его выручки за предыдущие четыре квартала не превышал 1 млн руб. за каждый квартал. Данный метод имеет преимущество, заключающееся в том, что на момент уплаты налогов предприятие имеет в наличии денежные средства, так как доходы и расходы непосредственно признаются по мере поступления денежных средств. Однако здесь имеется определенная сложность для предприятия, работающего по предоплате, так как суммы аванса в бухгалтерском учете согласно ПБУ 9/99 «Доходы предприятия» не являются доходами, в налоговом учете, согласно Налоговому Кодексу, суммы аванса будут признаваться доходами, что в конечном итоге приведет к возникновению разниц и необходимости разработки механизма их учета. В налоговом учете предприятие должно будет уплатить налог на прибыль с полученного аванса. Для ООО «Провит» таким образом, рациональнее использовать метод начисления.

Таким образом, данный блок элементов учетной политики можно оценить согласно рис. 23.



Рис. 23. Эффективность учета расходов

ООО «Провит» вправе создавать резервы предстоящих расходов и платежей. На предприятии ежегодные вознаграждения за выслугу лет не предусмотрены, производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства нет, резерв на ремонт основных средств не создается, гарантийный ремонт и обслуживание организация не проводит. Однако, согласно законодательству РФ, работники ООО «Провит» имеют право на отпуск не менее 28 дней в год. Для равномерного включения этих сумм в расходы организации целесообразно в учетной политике предусмотреть создание резерва на выплату отпускных.

В то же время помимо резервов предстоящих периодов, организация обязана в случае необходимости создавать оценочные резервы, порядок формирования которых необходимо отразить в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Оценить эффективность учетной политики в разрезе формирования резервов можно согласно рис. 24.



Рис. 24. Эффективность учета резервов

На основании проведенной оценки эффективности учетной политики для целей бухгалтерского учета можно выделить следующие направления ее совершенствования:

1. Определение необходимого программного обеспечения учетного процесса;
2. Создание графика документооборота предприятия;
3. Определение оптимального метода начисления амортизации для целей составления бухгалтерской отчетности;
4. Отражение расходов предприятия в соответствии с планом счетов на счете 44 «Расходы на продажу»;
5. Разработка порядка использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
6. Определение метода оптимального метода списания материально-производственных запасов;
7. Разработка способа формирования оценочных резервов и резервов предстоящих расходов.

Учетная политика ООО «Провит» во многом является эффективной и оправдывает выбранные методы бухгалтерского учета, но тем не менее, нуждается в усовершенствовании, вызванном изменением действующего законодательства и спецификой деятельности, определившейся в процессе хозяйствования организации.

### 3.2 Оценка эффективности составления и использования учетной политики для целей налогового учета

Методологическая часть учетной политики для целей налогообложения содержит указание на то, что налоговая отчетность предприятия формируется с применением Программы «Налогоплательщик: ЮЛ». На сегодняшний день предприятиям предоставлена возможность использовать электронно-цифровую подпись и специальное программное обеспечение, позволяющее сдавать отчетность и вести переписку с налоговыми органами и внебюджетными фондами дистанционно.

В учетной политике для целей налогообложения следует предусмотреть и отразить ряд важных вопросов, связанных с формированием налоговой базы по ряду основных налогов.

Одним из основных моментов, которые необходимо рассмотреть в рамках учетной политики для целей налогообложения – разработка регистров налогового учета.

Учетная политика ООО «Провит» для целей налогообложения представляет из себя единый блок, по сути своей отражающий порядок формирования только налога на прибыль предприятия. В целях повышения эффективности учетной политики рекомендуется ввести в нее блок, раскрывающий вопросы формирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, а также других налогов, уплачиваемых предприятием.

В организации должен быть утвержден перечень должностных лиц, имеющих право подписи счетов-фактур дополнительным приказом руководителя. В ООО «Провит» правом подписи счетов-фактур обладает только руководитель предприятия.

Поскольку, согласно уставу предприятия, в последующем оно планирует заниматься видами деятельности, облагаемыми по разной ставке налога на добавленную стоимость, имеет смысл в учетной политике отразить порядок раздельного учета по НДС.

Эффективность учетной политики в разрезе формирования налога на добавленную стоимость можно оценить согласно рис. 25.

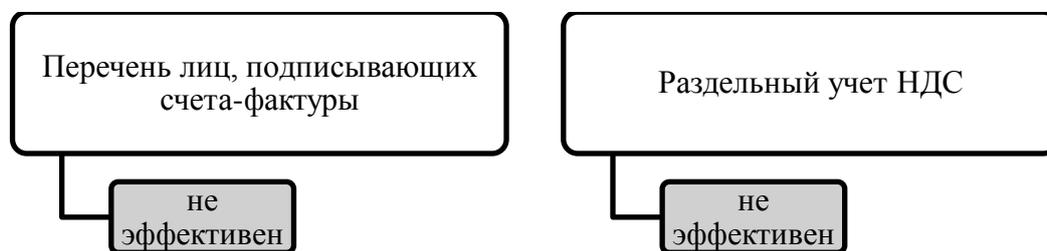


Рис. 25. Эффективность учета налога на добавленную стоимость

Как было указано выше, организация при определении доходов и расходов выбрала метод начисления, так как при кассовом методе в

налоговом учете авансы считаются доходом организации и увеличивают сумму налога на прибыль.

В целях налогообложения все расходы организации распределяются на связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы. Расходы, связанные с производством и реализацией разделяются на прямые и косвенные. Для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщику выгоднее как можно больше затрат отнести к косвенным, так как они относятся на расходы организации в полном объеме. В то же время, для сближения бухгалтерского и налогового учета в прямые затраты следует включить только такие затраты, которые в бухгалтерском учете также подлежат частичному списанию. Согласно плану счетов, частичному списанию пропорционально объему проданной продукции, со счета 44 «Расходы на продажу» подлежат только расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Таким образом, в налоговом учете имеет смысл к прямым расходам отнести только материальные в объеме расходов на приобретение сырья или материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), транспортных расходов, комиссионных вознаграждений и таможенных пошлин. Аналогичный порядок учета предусмотрен в статье 320 Налогового Кодекса РФ «Порядок определения расходов по торговым операциям».

Включение в прямые расходы расходов на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг и взносов на обязательное страхование, начисленных на вышеуказанные суммы расходов на оплату труда, приводит к возникновению разниц между бухгалтерским и налоговым учетом и дополнительным сложностям для бухгалтера, увеличивает риск возникновения ошибок.

В учетной политике для целей налогообложения при разработке методов формирования налоговой базы по налогу на прибыль особое внимание следует уделить налоговому учету основных средств. В статье 256 Налогового Кодекса РФ «Амортизируемое имущество» указывается, что амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного

использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей. Согласно учетной политике для целей налогообложения ООО «Провит» амортизация по основным средствам ведется линейным способом.

Рассмотрим влияние на налог на прибыль, которое оказывает выбор предприятием одного из методов начисления амортизации в таблице 7. Расчет проведем, исходя из имеющихся данных на 31.12.2016, на основные средства амортизация к этому времени начисляется в течение 6 месяцев.

Таблица 7

Влияние метода амортизации в налоговом учете на сумму налога на прибыль

Метод начисления амортизации	Сумма накопленной амортизации к 31.12.2012 г., руб.	Налогооблагаемая база, руб.	Сумма налога на прибыль, руб.
1	2	3	4
Линейный	$10194,44 * 6 = 61167$	140 955	28 191
Нелинейный	$32296 + 29454 + 26862 + 24498 + 22342 + 20376 = 155829$	46293	9 259

Как можно видеть из таблицы, применение нелинейного метода начисления амортизации является для организации более выгодным, так как значительно уменьшает налоговую базу.

Рассмотрим перспективы использования нелинейного метода, расчеты приведены в таблице 8.

Итого, в первые полтора года нелинейный метод выгоднее линейного на 22 717 руб., но в последующие полтора года линейный метод становится выгоднее нелинейного на эту же сумму.

Таким образом, использование нелинейного метода оправдано только в случае, если на предприятии имеет место регулярное поступление основных средств.

Поэтому для ООО «Провит» ввиду того, что деятельность предприятия достаточно нестабильна, что влечет за собой нужду в постоянном источнике, позволяющем снижать налоговую базу по налогу на прибыль, более

предпочтительным является применение линейного метода начисления амортизации в налоговом учете

Таблица 8

Суммы начисленной амортизации в течение срока полезного использования основного средства и их влияние на уплачиваемый налог на прибыль

Начисленная амортизация	Линейный метод, руб.	Нелинейный метод, руб.	Абсолютное отклонение, руб.	Разница в уплачиваемом налоге, руб.
1	2	3	4	5
Затраты к 31.12.2016	61167	155829	-94662,3	-18932,5
Затраты к 31.12.2012	122333,33	141256	-18922,6	-3784,52
Затраты к 31.12.2013	122333,33	46768	75565,76	15113,15
Затраты к последнему году использования	(6 месяцев 2014 года) 61167	(2 месяца 2014) 23148	38018,79	7603,757

Использование данного метода также находит свое обоснование в уменьшении трудозатрат при ведении налогового учета одного основного средства сравнительно небольшой стоимости для предприятия. В случае, если предприятие не планирует в ближайшем будущем приобретение большего числа амортизируемого имущества, линейный метод начисления амортизации полностью соответствует требованию рациональности, сближая бухгалтерский и налоговый учет в организации.

Учетная политика для целей налогообложения также затрагивает налоговый учет материально-производственных запасов на предприятии, оговаривая, что при реализации покупных товаров стоимость приобретения данных товаров списывается на расходы по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО). Произведем расчеты для определения оптимального способа списания материально-производственных запасов на предприятии в таблице 14 на примере втулок для двигателей комбайна CLAAS, исходные данные для определения метода списания товарно-материальных ценностей в бухгалтерском учете были представлены в таблице 8. Ввиду того, что использование метода по себестоимости единицы является нерациональным

для малой организации, торгующей партиями аналогичного товара, данный метод в расчеты включать не будем.

Таблица 9

Использование различных методов списания запасов в налоговом учете

Метод списания МПЗ	Себестоимость израсходованных материалов, руб.	Себестоимость остатка материала на конец месяца, руб.
1	2	3
Оценка по средней себестоимости	416880	63690
ФИФО	415700	59000
ЛИФО	$210*590 + 190*610 + 260*560 + 60*560 = 419000$	$110*560 = 61600$

Как можно увидеть из таблицы, наиболее выгодным для предприятия в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, является метод ЛИФО. Данный метод наиболее эффективен в условиях постоянного роста цен на приобретаемые организацией товарно-материальные ценности, но на ООО «Провит» цены на закупаемые запчасти варьируются в сторону увеличения и в сторону снижения.

При создании учетной политики для целей формирования налоговой базы по налогу на прибыль, следует принимать во внимание аспекты, касающиеся создания резервов. ООО «Провит» при ведении налогового учета определило, что не создает резервы для покрытия убытков по безнадежным долгам, для проведения ремонта основных средств, под оплату предстоящих отпусков, на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы, однако в бухгалтерском учете некоторые виды резервов организация обязана создавать. В целях сближения двух видов учета, в налоговом учете предприятию следует создавать резервы, которые оно создает в бухгалтерском учете. Такими резервами являются резерв на выплату отпускных, резерв под сомнительные долги, резерв под обесценение ценных бумаг, резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов.

Учетную политику в разрезе формирования налога на прибыль можно оценить так, как показано на рис. 26.

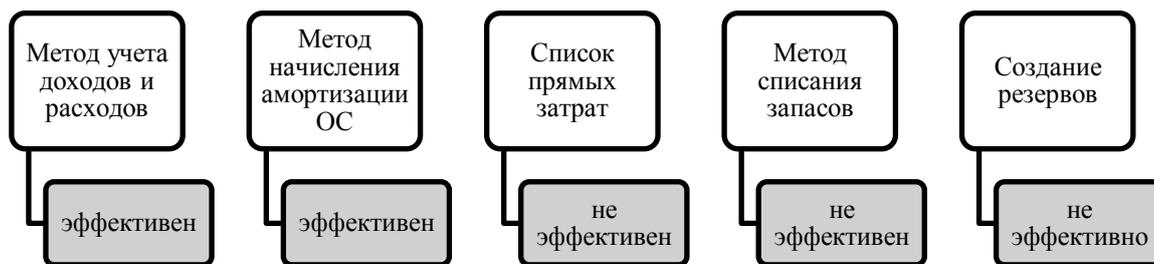


Рис. 26. Эффективность учета налога на прибыль

Таким образом, можно выделить основные направления совершенствования учетной политики для целей налогообложения предприятия:

1. Разработка необходимых налоговых регистров;
2. Разработка метода раздельного учета НДС по операциям, облагаемым и не облагаемым данным налогом;
3. Корректировка списка прямых расходов предприятия в соответствии с осуществляемой им торговой деятельностью;
4. Определение оптимального способа списания материально-производственных запасов в налоговом учете;
5. Порядок формирования резервов в налоговом учете на предприятии.

Учетная политика для целей налогообложения ООО «Провит» содержит основные положения о порядке определения налоговой базы по налогу на прибыль, однако ее формирование не представляется ясным ввиду того, что не разработаны налоговые регистры. Также необходимо принять ряд положений, сближающих учетную политику для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения предприятия, ввиду того, что предприятие является малым. Налоговый и бухгалтерский учет ведет одна служба, усложнение работы которой может привести к дополнительным затратам на подготовку бухгалтерской, налоговой, статистической отчетности и возникновению ошибок, приводящих к начислению штрафов и пеней на предприятие.

### 3.3 Пути совершенствования учетной политики ООО «Провит» и расчет экономической эффективности предлагаемых мероприятий

В рамках рекомендации усовершенствования программной базы предприятия, необходимо отметить, что наиболее приемлема- электронная форма сдачи отчетности. Электронная отчетность составляется в специальных программах и передается в налоговые органы и внебюджетные фонды по защищенным каналам связи.

Налоговые органы настоятельно рекомендуют организациям перейти на систему электронного представления налоговой и бухгалтерской отчетности. По сравнению с бумажной отчетностью преимущества при использовании такой системы сдачи отчетности представляются весьма весомыми: отчетность можно отправлять в любое время с рабочего места, при этом бухгалтеру не нужно терять рабочее время в отстаивании очередей; организация в любое время может провести сверку с бюджетом по расчетам. Помимо вышеперечисленных функций, с помощью данного программного обеспечения появляется возможность получать выписки из Единого государственного реестра юридических лиц, что также уменьшает потери рабочего времени.

Среди всех поставщиков данного программного обеспечения особенно следует отметить ООО «Компания «Тензор», которая является региональным сервисным оператором связи и предоставляет одну из самых популярных на сегодняшний день программ СБИС++.

В учетной политике для целей бухгалтерского учета предприятия отсутствует график документооборота. Следствием этого является нарушение требования своевременности отражения операций в бухгалтерском учете, возникновение необходимости корректировок данных предыдущих периодов, дополнительное усложнение работы бухгалтерии. График документооборота необходимо создать, исходя из специфики деятельности предприятия, его организационной структуры, размеров самого предприятия, объема выполняемых в отчетный период операций. Данный график должен включать в себя сроки передачи в бухгалтерию всех

необходимых первичных документов, договоров с контрагентами, авансовых отчетов, а также определять порядок подписания директором и исполнения на предприятии приказов и различной распорядительной документации.

В учетную политику для целей бухгалтерского учета необходимо внести изменения, связанные с тем, что все затраты на продажу относятся на счет 44 «Расходы на продажу», а не на счет 20 «Основное производство». Также следует изменить в учетной политике для целей налогообложения список прямых затрат в соответствии со спецификой торгового предприятия – к ним относятся только затраты на покупку товаров и транспортные расходы.

Рабочий план счетов предприятия следует доработать в связи со спецификой деятельности, заключающейся в том, что товар поступает в организацию раньше, чем на него приходят должным образом оформленные документы. В связи этим, на основании Плана счетов, принятого Приказом МинФина РФ №94н от 31.10.2000 г., когда товар приходит раньше, чем документы на него, обосновано использование счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В учетной политике предприятия для целей бухгалтерского учета следует изменить способ начисления амортизации основных средств и увеличить лимит отнесения активов к основным средствам. На данном этапе своего развития, предприятию следует ориентироваться на повышение финансовой устойчивости и стабильности, что развития невозможно без увеличения финансовых результатов деятельности. В рамках проведенных расчетов, очевидным является то, что наиболее выгодным для предприятия с точки зрения увеличения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, сближения налогового и бухгалтерского учетов является линейный способ амортизации. Линейный метод амортизации приводит к увеличению налога на имущество на 6,39%, но при условии невысокой стоимости основных средств не приводит к значительному увеличению затрат предприятия.

В учетной политике для целей бухгалтерского учета в отношении материально-производственных запасов следует изменить их метод списания, поскольку применение метода по себестоимости единицы не соответствует требованию рациональности в учетной политике. Использование метода также ФИФО представляется необоснованным, так как стоимость запасов в течение всего срока может как возрасти, так и уменьшаться, а при падении цен оценка запасов и прибыли становится минимальной. Рациональнее будет установить метод по средней себестоимости, так как в сравнении с методом ФИФО, он отражает более объективную оценку стоимости товаров на складе.

Также необходимо разработать порядок формирования резервов. В целях упрощения учета и сближения его с налоговым учетом, следует установить аналогичные методы формирования резервов и в учетной политике для целей налогообложения.

Необходимо установить размер существенности в учетной политике предприятия, который применяется для отражения резерва в отчетности.

Предприятие небольшое и имеет всего одного учредителя, который получает информацию не только из отчетности, но и из регулярных отчетов директора и бухгалтерии. В свете описанного выше, имеет смысл установить достаточно высокий уровень существенности для отражения суммы созданного резерва в отчетности во избежание излишней детализации и усложнения учета, например 20% от статьи бухгалтерского баланса.

Учетная политика для целей налогообложения предприятия, прежде всего, должна содержать необходимые налоговые регистры, так как в отдельных случаях использование только бухгалтерских регистров недостаточно для определения порядка формирования налоговой базы.

Поскольку, согласно уставу предприятия, в последующем оно планирует заниматься видами деятельности, облагаемыми по разной ставке налога на добавленную стоимость, имеет смысл в учетной политике отразить порядок раздельного учета по НДС.

Для грамотного распределения налога на добавленную стоимость, в бухгалтерском учете на счете 44 «Расходы на продажу» следует организовать

раздельный учет, включив в рабочий план счетов, утвержденный в составе учетной политики, субсчета:

- «Расходы, относящиеся к облагаемой НДС продукции»;
- «Расходы, относящиеся к не облагаемой НДС продукции»;
- «Расходы, относящиеся к облагаемой и не облагаемой НДС продукции».

По окончании налогового периода организация в соответствии с пунктом 4 статьи 170 Налогового Кодекса РФ «Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)» рассчитывает пропорцию и определяет долю, приходящуюся на облагаемые (не облагаемые) НДС операции.

Пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров, имущественных прав, отгруженных за налоговый период. Расчет оформляется справкой бухгалтера. Налоговый регистр распределения НДС между операциями, связанными с реализацией товаров, как облагаемых, так и не облагаемых НДС представлены в Приложении 4.

НДС можно не распределять, если доля совокупных расходов на производство товаров, работ, услуг, имущественных прав, не облагаемых НДС, не превышает 5% от общей величины совокупных расходов на производство.

Для целей определения налога на прибыль, необходимо определить оптимальный способ списания материально-производственных запасов в налоговом учете.

Поскольку цены на товары, приобретаемые ООО «Провит» для перепродажи колеблются в течение отчетного периода как в сторону уменьшения, так и в сторону увеличения, отклонения между способами ЛИФО, ФИФО и по средней себестоимости незначительны. На этом основании, а также в целях уменьшения трудозатрат при ведении налогового учета и бухгалтерского учета на предприятии, ООО «Провит» следует в

учетной политике для целей налогообложения установить метод списания материально-производственных запасов по средней себестоимости единицы.

В рамках сближения бухгалтерского и налогового учета, в учетной политике предприятия для целей налогообложения следует предусмотреть создание таких же резервов, как и в бухгалтерском учете.

Порядок создания резерва по сомнительным долгам подробно рассмотрен в статье 266 Налогового Кодекса РФ «Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам» и аналогичен порядку, который предлагается применять ООО «Провит» в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Расчет данного резерва производится в налоговом регистре «Расчет резерва сомнительных долгов», представленный в Приложении 5. Данный расчет базируется на данных, рассчитанных в налоговом регистре «Учет сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату», который также разработан в Приложении 6.

Согласно статье 300 Налогового кодекса РФ «Расходы на формирование резервов под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг», расходы под обесценение ценных бумаг в налоговом учете вправе создавать только профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность. При этом такие налогоплательщики должны определять доходы и расходы по методу начисления.

Порядок формирования резервов расходов на выплату отпускных рассматривается в статье 324.1 «Порядок учета расходов на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет». Подход аналогичен методу, предложенному ООО «Провит» в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Налоговый регистр, отражающий расчет данного резерва представлен в Приложении 7 «Расчет резерва на оплату отпусков».

Налоговым кодексом не предусмотрено уменьшение налогооблагаемой прибыли на суммы создаваемых налогоплательщиками резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Следовательно, суммы

расходов и суммы налогооблагаемой прибыли в налоговом и бухгалтерском учете будут различаться. В связи с этим, в учетной политике для целей налогообложения необходимо создать налоговый регистр по формированию налога на прибыль, отражающий порядок расчета налоговой базы по данному налогу. Данный налоговый регистр в свою очередь, будет являться объяснением различий между прибылью до налогообложения, сформированной в бухгалтерском учете и налоговой базой по налогу на прибыль, сформированной в налоговом учете. Он представлен в Приложении 8 «Учет формирования налога на прибыль».

Проведем общий расчет, подтверждающий экономическую целесообразность предложенных мероприятий.

1. Организация в учетной политике для целей бухгалтерского учета прописала отражение расходов на счете 20 «Основное производство», но отражает их по счету 44 «Расходы» на продажу. Если не внести изменения в учетную политику, то налоговыми органами данное правонарушение может быть классифицировано как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Поскольку данное деяние имеет место в течение более чем одного налогового периода, то оно влечет штраф в размере тридцати тысяч рублей.

В учетной политике для целей налогообложения к прямым расходам отнесены затраты на заработную плату рабочих и взносы в социальные фонды, но на практике данные расходы списываются в полном объеме на расходы от реализации. Данное нарушение также может быть классифицировано в соответствии со статьей 120 Налогового кодекса как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы и влечет наложение штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее сорока тысяч рублей.

2. Расчет изменения коэффициентов рентабельности при изменении способа начисления амортизации представлен в таблице 10.

Увеличение коэффициентов рентабельности при изменении способа  
начисления амортизации

Показатель	Метод по сумме чисел лет полезного использования	Линейный метод	Темп роста	Темп прироста
1	2	3	4	5
Коэффициент рентабельности и собственного капитала	1,24	$K_p = \frac{88+31*0,2}{(92+50)/2} = 1,33$	107,26	7,26
Коэффициент рентабельности и продаж	0,09	$K_m = \frac{142+31}{1667} = 0,103$	114,44	14,44

При использовании линейного способа начисления амортизации, прибыль предприятия до налогообложения в сравнении с методом по сумме чисел лет использования, согласно данным таблицы 9 «Влияние методов амортизации основных средств в бухгалтерского учета на финансовые результаты предприятия» увеличится на:  $140\ 955 - 110\ 372 = 30\ 583$  руб..

Коэффициенты рентабельности возрастут, согласно данным, представленным в таблице 15, что увеличит привлекательность предприятия для потенциальных инвесторов.

Также рассчитаем экономию в трудозатратах бухгалтерии при применении одинакового метода начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Средний месячный фонд оплаты труда бухгалтерии составляет 35 000 рублей. Среднее количество отработанных часов в месяц – 175. Таким образом, стоимость одного часа бухгалтерии составит:  $35\ 000 / 175 = 200$  рублей. Совокупный эффект предлагаемых мероприятий представлен в таблице 11.

Как можно увидеть из таблицы, общий экономический эффект от введения данного мероприятия составляет 11 200 рублей в год.

При этом, согласно данным таблицы 6 «Влияние метода амортизации в бухгалтерском учете на суммы налога на имущество, уплачиваемые организацией», сумма налога на имущество возрастет на:

7209 – 6776 = 433 рубля

Таблица 11

Экономический эффект от внедрения линейного способа начисления амортизации в бухгалтерском учете

Название показателя	Использование различных методов амортизации	Использование одинаковых методов амортизации	Экономический эффект (экономия)	Темп роста
1	2	3	4	5
Количество потраченных часов на ведение учета ОС	4	2	2	50
Количество потраченных часов на подготовку отчетности	20	12	8	60
Итого потраченных часов в год	$4*12 + 20 * 4 = 128$	$2*12 + 12 * 4 = 72$	56	56,25
Совокупные Затраты предприятия на работу бухгалтерии (общая стоимость потраченных часов работы), руб.	$128*200 = 25600$	$72 * 200 = 14400$	11 200	56,25

3. Использование при учете материально-производственных запасов метода списания по средней себестоимости и приходование запасов через счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» позволит рационализировать бухгалтерский учет предприятия, более полно контролировать отклонения цен поставщиков от изначальной цены, даст возможность эффективнее управлять своей снабженческой деятельностью.

4. Проведем расчет эффективности внедрения программы электронной сдачи отчетности. При расчетах следует учитывать время, потраченное на то, чтобы добраться до места расположения налоговой инспекции и внебюджетных фондов, на повторную сдачу отчетности. В среднем при сдаче отчетности за квартал тратится следующее количество часов: бухгалтерская отчетность и налоговая декларация по налогу на прибыли в налоговую инспекцию сдаются в течение 5 рабочих часов; отчетность по налогу на

добавленную стоимость – 3 рабочих часа; отчет в фонд социального страхования – 8 рабочих часов; отчет в пенсионный фонд – 13 рабочих часов. В качестве базы для сравнения возьмем стоимость программы СБИС++, годовая лицензия на которую составляет 5100 рублей. Отчетность отправляется с рабочего места, время на простой в очередях не тратится. В расчетах, помимо затраченного времени на сдачу отчетности, необходимо учитывать стоимость транспортного проезда, стоимость рассчитана как средняя стоимость при проезде в маршрутных такси на 2012 год. Расчеты представлены в таблице 12.

Таблица 12

Экономический эффект внедрения программы электронной сдачи отчетности

Показатель	Сдача отчетности лично представителем бухгалтерии	Сдача отчетности через СБИС ++	Экономический эффект (экономия)	Темп роста
1	2	3	4	5
Количество затраченного времени в год, час	$(5+3+8+13)*4 = 116$	0	116	-
Расходы на оплату работу бухгалтерии в год, руб	$116 * 200 = 23\ 200$	0	23200	-
Расходы на транспорт, руб.	$(32+32+32+32+32)*4 = 640$	0	640	-
Общие расходы, руб.	23840	5100	18740	21,39

5. Введение графика документооборота позволит бухгалтерии своевременно получать правильно оформленные документы и отражать операции на счетах бухгалтерского учета. Тем самым повысится оперативность и достоверность учета, отпадет необходимость проводить корректировки отчетности в налоговые органы при несвоевременном поступлении документов, подтверждающих доходы и расходы организации.

Таким образом, если в квартал было затрачено порядка 4 часов на корректировку отчетности и данных бухгалтерского учета из-за несвоевременно поступивших документов, то введение графика

документооборота позволит в течение года сэкономить затраты:  $4*4*200 = 3200$  рублей.

6. Если организация не создает резервы и не прописывает порядок их создания в учетной политике, то налоговыми органами за данное нарушение согласно статье 120 Налогового кодекса «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» может быть наложен штраф в размере 30 000 рублей (так как резервы не создаются в течение более чем одного налогового периода).

Прописав создание резервов в учетной политике для целей бухгалтерского учета, организация избежит возникновения данной штрафной санкции. Предусмотрев аналогичные резервы в налоговом учете (за исключением резерва на обесценение материальных ценностей), предприятие снизит затраты на оплату работы бухгалтерии по отдельному ведению налогового и бухгалтерского учета в разрезе формирования резервов, упростит порядок расчета налога на прибыль за счет уменьшения разниц между двумя видами учета, избежит ошибок, связанных с занижением налоговой базы.

7. Предлагаемый отдельный учет налога на добавленную стоимость по расходам, связанным с операциями, как облагаемым, так и не облагаемым данным налогом позволят фирме своевременно организовать учет, настроить необходимым образом программное обеспечение, заблаговременно подготовить базу для ведения учета такой деятельности.

8. Предлагаемые налоговые регистры позволяют организации в последующем избежать штрафов при расчете налоговой базы. За непредоставление налогового регистра по требованию налоговой инспекции согласно статье 126 Налогового Кодекса «Непредоставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» следует уплатить штраф в размере 1000 рублей за каждый непредоставленный документ. В данном случае штраф может составить до 5 000 рублей (5 налоговых регистров).

Согласно статье 120 Налогового кодекса «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» за данное

нарушение, совершенное в течение одного периода возлагается штраф в размере десяти тысяч рублей, если оно совершено в течение более одного налогового периода, штраф составит тридцать тысяч рублей. Если отсутствие налоговых регистров повлекло занижение налоговой базы, то штраф взыскивается в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее сорока тысяч рублей.

Наличие налогового регистра по расчету налога на прибыль принесет следующий экономический эффект, представленный в таблице 13.

Таблица 13

Экономический эффект применения налогового регистра по расчету налога на прибыль установленной формы.

Показатель	Использование расчета в виде произвольной записки	Использование налогового регистра по налогу на прибыль	Экономический эффект	Темп роста
1	2	3	4	5
Количество затраченных часов на подготовку налоговой декларации по налогу на прибыль в год	$4 * 4 = 16$	$1 * 4 = 4$	12	25
Затраты на оплату бухгалтерии в год, руб.	$16 * 200 = 3200$	$4 * 200 = 800$	2400	25
Вероятность возникновения ошибки	Высокая	Низкая	-	-

9. Расчет общего экономического эффекта предложенных мероприятий представлен в Приложении 9, согласно которому в денежном выражении в год экономия составит 35 107 руб., экономия во времени – 200 часов, избежание возможных штрафных санкций в размере 161 000 руб. Таким образом, практичность и эффективность предложенных мероприятий является весьма высокой в сравнении с общими показателями деятельности ООО «Провит»

В заключение следует отметить, что для ООО «Провит» наиболее рациональным представляется отдельное оформление учетной политики для целей бухгалтерского учета и политики для целей налогообложения. Их утверждение необходимо оформить приказом руководителя. В учетную

политику предприятия следует включить дополнительные аспекты, касающиеся оценки активов и обязательств, и изменить уже имеющиеся в соответствии с требованиями рациональности и сближения бухгалтерского и налогового учетов. При этом нужно помнить, что в данном случае учетную политику предприятие вправе изменить только с начала отчетного года. Поскольку ООО «Провит» относится к малым предприятиям, оно вправе все изменения в учетной политике учитывать перспективно.

Помимо предложенных изменений в организационно-технической и методологической частях, в качестве приложений к данному приказу, помимо положения об инвентаризации, следует оформить рабочий план счетов организации, график документооборота, разработанные налоговые регистры.

В общем, следует отметить, что учетная политика ООО «Провит» соответствует всем требованиям законодательства и позволяет предприятию довольно успешно функционировать в современных условиях рыночной экономики. Однако, некоторые ее положения требуют усовершенствования в соответствии с организационной структурой предприятия, его спецификой деятельности и изменяющимся законодательством Российской Федерации.

## Заключение

На современном этапе развития бухгалтерского учета и налогообложения остро стоит проблема формирования рациональной учетной политики, составленной как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогового учета, в соответствии с нормами законодательства.

В рамках этой проблемы в данной бакалаврской работе был рассмотрен порядок формирования и оценки эффективности учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения на примере предприятия ООО «Провит», а также предложены пути ее совершенствования.

В первой главе рассмотрены основополагающие вопросы, касающиеся учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения: раскрыта история становления данного явления в России, проведена сравнительная характеристика учетной политики, составленной по требованиям Международных стандартов финансовой отчетности и требованиям Российской системы бухгалтерского учета, определено место, роль и функции учетной политики в российских реалиях. Также были раскрыты методологические основы формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и учетной политики для целей налогового учета, определены случаи обязательного их изменения. Была выявлена необходимость раздельного формирования этих двух видов учетной политики и определен круг элементов, выбор метода учета которых является обязательным. Для формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета, следует руководствоваться положениями по бухгалтерскому учету, для формирования налоговой учетной политики – налоговым законодательством.

Информационной базой исследования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения являются бухгалтерская отчетность предприятия за два года в размере бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках; приказ об утверждении учетной политики; оборотно-сальдовая ведомость предприятия, как сводная, так и по отдельным счетам;

налоговая отчетность по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость и налогу на имущество; пояснительные записки по разницам между налогооблагаемой прибылью, установленной по данным бухгалтерского и налогового учетов.

В качестве нормативно-законодательной базы бакалаврской работы использовались: Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, Закон Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 № 14-ФЗ, Приказ МинФина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2015 № 66н, Приказ МинФина РФ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкций по его применению» от 31.10.2000 № 94н, ПБУ1/2008 «Учетная политика организации» и прочие ПБУ, регламентирующие элементы, отраженные в учетной политике предприятия.

Во второй главе проведена исследовательская работа, направленная на изучение технико-экономической характеристики предприятия, порядка формирования и применения учетной политики для целей бухгалтерского учета и учетной политики для целей налогообложения. Также в данной главе рассмотрен порядок проведения аудита учетной политики на предприятия, приведен порядок оценки рисков проведения аудита, порядок проведения оценки системы внутреннего контроля на предприятии, разработаны план и программа проведения аудита учетной политики организации.

В третьей главе проведены расчеты по оценке эффективности используемой на предприятии учетной политики, был выявлен ряд следующих проблем:

- 1) необходимость корректировки положений учетной политики в связи с изменившимися положениями законодательства как в области бухгалтерского учета, так и в области налогового регулирования;
- 2) потери рабочего времени бухгалтерской службы в связи с использованием недостаточно эффективного программного обеспечения;
- 3) необходимость сближения учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;

- 4) нерациональный метод начисления амортизации основных средств в бухгалтерском учете;
- 5) нерациональный метод списания запасов, принятый в бухгалтерском и в налоговом учетах, недостаточно проработанный механизм регистрации неотфактурованных поставок;
- 6) учетная политика не раскрывает порядок создания обязательных резервов в бухгалтерском учете;
- 7) предприятие планирует заниматься видами деятельности, как облагаемыми, так и не облагаемыми налогом на добавленную стоимость, однако порядок учета расходов, связанных с такими видами деятельности, не разработан;
- 8) учетная политика предприятия не содержит графика документооборота;
- 9) на предприятии возникают налогооблагаемые постоянные и временные разницы, однако порядок их учета не разработан – отсутствуют налоговые регистры.

В данной главе были предложены рекомендации, направленные на решение выявленных проблем: использование программного обеспечения для электронной сдачи отчетности, сближение бухгалтерского и налогового учета путем установления одинаковых методов списания амортизации основных средств (линейный метод), одинаковых методов списания стоимости запасов (по средней себестоимости единицы), схожего порядка формирования резервов под сомнительную задолженность и под выплату отпусков. Также был разработан порядок отдельного учета расходов, связанных с операциями, облагаемыми и необлагаемыми НДС, сформирован рекомендуемый график документооборота и план счетов, содержащий счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Для подтверждения расчета налоговой базы как по налогу на прибыль, так и по налогу на добавленную стоимость, обоснования возникших разниц между бухгалтерским и налоговым учетом, были разработаны налоговые регистры, отражающие такие операции, как распределение НДС между расходами, облагаемыми и необлагаемыми налогом на добавленную

стоимость, расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода, учет сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату, расчет резерва на оплату отпусков, учет формирования налога на прибыль.

В завершение был рассчитан экономический эффект комплекса предложенных мероприятий, в соответствии с которым предприятие имеет возможность сэкономить как денежные средства, так и временные ресурсы, а также избежать значительных налоговых санкций.

Внедрение предложенных рекомендаций на ООО «Провит» позволит улучшить систему бухгалтерского учета и документооборота на предприятии, повысить эффективность деятельности бухгалтерской службы, обеспечить отражение наивысших результатов финансовой деятельности в бухгалтерской отчетности, оптимизировать порядок исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, налогу на имущество, грамотно распределить во времени уплату данных налогов, совершенствовать налоговый учет на предприятии и налоговые регистры, эффективно управлять всеми видами своих ресурсов.

В качестве возможного направления дальнейшего исследования можно выделить разработку учетной политики для предприятий, не относящихся к сфере малого бизнеса, что в свою очередь предполагает определение порядка применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», ПБУ 12/2015 «Информация по сегментам», ПБУ 23/2016 «Отчет о движении денежных средств», мер сближения бухгалтерского и налогового учета. Также в качестве альтернативы можно предположить исследование внедрения электронного документооборота на предприятии и определить роль использования электронно-цифровой подписи в организации бухгалтерского и налогового учета на предприятии, выявить перспективы развития данного направления в сфере управленческого учета.

Таким образом, основная цель бакалаврской работы достигнута и поставленные задачи решены.

## Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016 №290-ФЗ) .
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 13.04.2016 №11-П).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 13.04.2016 №11-П).
4. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 23.05.2016 №149-ФЗ).
5. Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 03.07.2016 № 265-ФЗ).
6. Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ред. от 03.07.2016 №360-ФЗ) .
7. Федеральный закон от 29.12.2014 N 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»
8. Федеральный закон от 22.05.2003 N 54-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа» (ред. от 03.07.2016 №290-ФЗ) .
9. Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» (ред. от 03.07.2016 №290-ФЗ) .
10. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (ред. от 06.04.2015 №57н).
11. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (ред. от 06.04.2015 №57н).

12. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 08.11.2015 № 144н).
13. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) от 24.10.2008г. № 116н (в ред. от 08.11.2015 г. № 144н.)
14. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) от 27.11.2006г. № 154н (в ред. от 24.12.2015 № 186н)
15. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность» (ПБУ 4/99) от 06.07.1999г. № 43н (в ред. от 08.11.2015г. № 142н).
16. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2015 г. № 142н).
17. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) от 09.06.2001г. № 44н (в ред. от 25.10.2015г. № 132н).
18. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) от 30.03.2001г. № 26н (в ред. от 24.12.2015г. № 186н).
19. Приказ Министерства Финансов РФ «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2015) от 13.12.2015.г № 167н.
20. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) от 06.05.1999г. № 32н (в ред. от 08.11.2015 № 144н).
21. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) от 06.05.1999г. № 33н (в ред. от 08.11.2015 № 144н).

22. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) от 29.04.2008г. № 48н.
23. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2015) от 08.11.2015г. № 143н.
24. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) от 27.12.2007г. № 153н (в ред. от 24.12.2015г. № 186н).
25. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) от 06.10.2008г. № 107н (в ред. от 08.11.2015г. № 144н).
26. Агафонова М. Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документооборот. - М.: ГроссМедиа, 2016. - 720 с.
27. Ануреев С. В. Рациональная организация бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2016. - 336 с.
28. Брызгалин В. В., Новикова О. А. Учетная политика организаций на 2016 год. - М.: Эксмо, 2015. - 192 с.
29. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский финансовый учет. - М.: Эксмо, 2008. - 528 с.
30. Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия. - 3-е изд. - М.: ЮРАЙТ, 2015. - 386 с.
31. Кондраков Н. П. Учетная политика организаций на 2012 год. - М.: Эксмо, 2012. - 208 с.
32. Крутякова Т. А., Кондратов В. Г. Учетная политика 2012. Бухгалтерская и налоговая. - М.: АБАК, 2012. - 192 с.
33. Ланина И. Б. Первичные документы в бухгалтерском и налоговом учете. - М.: Рид Групп, 2016. - 416 с.
34. Митюкова Э. С. Налоговое планирование 2016. Анализ реальных схем. - 3-е изд. - М.: Эксмо, 2016. - 288 с.
35. Нестеров Г. Г. , Терзиди А. В. Налоговый учет. - 2-е изд. - М.: Рид Групп, 2016. - 304 с.

- 36.Новодворский В. Д., Сабанин Р. Л. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. - 2-е изд. - М.: Проспект, 2016. - 253 с.
- 37.Рассказова-НиколаеваС. А., КалининаЕ. М. Учетная политика. Основы теории. - 4-е изд. - М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА", 2016. - 232 с.
- 38.Смирнова С.А. Учетная и налоговая политика организации. Учебное пособие. - М.: «Бухгалтерский учет», 2008. - 246 с
- 39.Антошина О. А., Титкова Н. В. Учетная политика в целях налогообложения // Финансовая газета. - 2008.
- 40.Эрзин Д. Г. Как сформировать учетную политику в целях налогообложения // Российский налоговый курьер. - 2008. - №5.
- 41.Черных И. Н. Бухгалтерский управленческий учет. - электронный курс : <http://www.e-college.ru>, 2015
- 42.Большая Советская Энциклопедия // Академик URL: <http://dic.academic.ru>
- 43.Все о бухгалтерском учете, менеджменте, налоговом праве, банках, 1С и программах автоматизации // Клерк.Ру URL: <http://www.klerk.ru/>



Отчет о финансовых результатах

за \_\_\_\_\_ год 20 16 г.

		Коды
Форма по ОКУД	0710002	
Дата (число, месяц, год)		
Организация _____ ООО «Провит» _____	по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____	ИНН	6324006003
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД	52
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ частная _____	по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____	по ОКЕИ	384 (385)

Пояснения 1	Наименование показателя 2	За _____ год	За _____ год
		20 16 г. 3	20 15 г. 4
	Выручка 5	1667	527
	Себестоимость продаж	( 1101 )	( 233 )
	Валовая прибыль (убыток)	566	294
	Коммерческие расходы	( 424 )	( 231 )
	Управленческие расходы	( )	( )
	Прибыль (убыток) от продаж	142	63
	Проценты к уплате	( )	( )
	Прочие доходы	1	100
	Прочие расходы	( 33 )	( 113 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	110	50
	Текущий налог на прибыль	( 22 )	( 10 )
	Чистая прибыль (убыток)	88	40

Руководитель \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

“ ” 20 г.

\_\_\_\_\_

Сравнительная характеристика учетной политики в российской и  
международной практике

Наименование	Российская практика	Международная практика
Цель создания положения	Положение устанавливает правила формирования и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.	Целью создания IFRS №1 является обеспечение первой финансовой отчетности предприятия по МСФО высококачественной информацией, что подразумевает ее прозрачность, сопоставимость, возможность использования в соответствии с МСФО и затраты на подготовку которой не будут превышать выгод пользователей.
Понятие учетной политики	Для целей настоящего Положения под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета.	Учетная политика - это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности. (п. 5 IAS 8)
Допущение имущественной обособленности	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.(п. 5 ПБУ 1/2008)	Допущение имущественной обособленности прямо не сформулировано, однако в Концепции подготовки и составления финансовой отчетности сформулировано допущение единой экономической (хозяйствующей) единицы.
Допущение непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности (п. 5 ПБУ 1/2008)	Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности.
Допущение последовательности применения	Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. (п. 5 ПБУ 1/2008)	Предприятие должно выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий.
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, (п. 5 ПБУ 1/2008)	Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств.

Продолжение приложения 3

Требование полноты	Учетная политика организации должна обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. (п. 6 ПБУ 1/2008)	Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее.
Требование своевременности	Учетная политика организации должна обеспечивать своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. (п. 6 ПБУ 1/2008)	В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность.
Требование осмотрительности	Учетная политика организации должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. (п. 6 ПБУ 1/2008)	Многие события окружают неопределенности. Такие неопределенности признаются с помощью раскрытия их характера и степени, и соблюдения принципе осмотрительности при подготовке финансовой отчетности.
Требование приоритета содержания перед формой	Учетная политика организации должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования. (п. 6 ПБУ 1/2008)	Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только их юридической формой. (п. 35 Концепции)
Требование непротиворечивости	Учетная политика организации должна обеспечивать тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца. (п. 6 ПБУ 1/2008)	Требование непротиворечивости в Международных стандартах финансовой отчетности не раскрыто.
Требование рациональности	Учетная политика организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. (п. 6 ПБУ 1/2008)	Требование рациональности как таковое в МСФО не раскрыто, однако как Концепция, так и стандарты содержат указание на необходимость соблюдения баланса между выгодами, получаемыми от информации и затратами на ее сбор.
Организационные аспекты учетной политики	Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. (п. 8 ПБУ 1/2008)	Положения о порядке оформления учетной политики в МСФО отсутствуют.

Продолжение приложения 3

Начало применения учетной политики в организации.	Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа	Предприятие должно использовать единую учетную политику при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) и во всех периодах, представленных в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).
Основания изменения учетной политики	Изменение учетной политики организации может производиться в случаях: изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету; разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета.	Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение: Требуется каким-либо МСФО; или Приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию. (п. 14 IAS 8)
Дата вступления в силу изменений учетной политики	Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения. (п. 12 ПБУ 1/2008)	Порядок начала применения изменений в учетной политике в МСФО не раскрыт. МСФО не запрещает применять изменения учетной политики в течение финансового года, при условии корректировки данных за отчетный период и сравнительных показателей отчетности за отчетные периоды.
Порядок отражения изменений в учетной политике	Последствия изменения учетной политики, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно.	Когда предприятие меняет учетную политику при первоначальном применении МСФО, которые не предписывают специфических переходных положений, применяемых к такому изменению, или добровольно меняет учетную политику, оно должно применять изменение ретроспективно. (п. 19 IAS 8).
Информация об отражении и исправлении ошибок	Не раскрывается в Положении 1/2008 «Учетная политика», однако существует ПБУ 22/10 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».	Подробна раскрыта в IAS № 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Налоговый регистр «Распределение НДС между операциями, облагаемыми и необлагаемыми налогом на добавленную стоимость»

Период составления: \_\_\_\_\_

Наименование показателя	Сумма, руб.	Доля в общем объеме выручки, %
Выручка	(1)	-
Себестоимость товаров, облагаемых НДС	(2)	(4) = (2)/(1)*100
		(4)
Себестоимость товаров, не облагаемых НДС	(3)	(5) = (3)/(1) * 100
		(5)

Расходы, относящиеся к облагаемой и не облагаемой НДС продукции

Наименование показателя	Сумма, руб.	Распределение расходов	
		Относятся к операциям, облагаемым НДС, руб. (7)	Относятся к операциям, не облагаемым НДС, руб. (8)
Расходы, относящиеся к облагаемой и не облагаемой НДС продукции	(6)	(7) = (6)*(4)/100	(8) = (6)*(5)/100
		(7)	(8)

Итоговый показатель	Сумма, руб.
НДС, принимаемый к вычету = (7) * налоговая ставка (9)	(10)

Показатель (1) формируется на основании данных счета 90.1 «Продажи»

Показатели (2) и (3) формируются на основании книги продаж

Показатель (6) формируется на основании аналитического учета на счете 44 «Расходы на продажу»

Показатель (9) формируется на основании книги продаж

Показатель (10) участвует в расчете суммы налога на добавленную стоимость к уплате в бюджет.

Дата: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

подпись лица, ответственного за составление расшифровка подписи

Налоговый регистр «Расчет резерва сомнительных долговтекущего отчетного  
(налогового) периода»

Период составления: \_\_\_\_\_

№	Наименование показателя	Источник информации	Сумма, руб.
1	Задолженность со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней	Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности порезультата инвентаризации на отчетную дату	
2	Задолженность со сроком погашения более 90 дней	Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату	
3	Сумма дебиторской задолженности, являющаяся основанием для расчета резерва сомнительных долгов	Показатель строки 1 настоящего регистра и 50% показателя строки 2 настоящего регистра	
4.	Выручка от реализации отчетного (налогового) периода	Регистр учета доходов	
5.	10% выручки от реализации отчетного (налогового) периода	Расчет	
6.	Резерв сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода	Меньший из показателей строк 3 и 5	
7.	Неиспользованный остаток резерва сомнительных долгов предыдущего отчетного периода на отчетную дату	Расчет	
8.	Разница, учитываемая в составе внереализационных расходов отчетного периода	Показатель формируется, если показатель строки 6 больше показателя строки 7	
8.	Разница, учитываемая в составе внереализационных доходов отчетного периода	Показатель формируется, если показатель строки 6 меньше показателя строки 7	

Дата: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

подпись лица, ответственного за составление расшифровка подписи

Налоговый регистр «Учет сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату»

Период составления: \_\_\_\_\_

№	Показатели задолженности	Источник информации	Значение показателя, руб.
1.	Дата проведения инвентаризации		
2.	Вид задолженности		
3.	Со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней		
4.	Со сроком погашения более 90 дней		
5.	Сумма безнадежных долгов		
6.	По каждому виду задолженности итоговая сумма, а также сумма по каждой задолженности, формирующей указанные группы	Регистр дебиторской задолженности, ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с контрагентами»	
7.	Основание возникновения задолженности	Регистр дебиторской задолженности Регистр дебиторской задолженности, ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с контрагентами»	

Дата: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

подпись лица, ответственного за составление / расшифровка подписи

## Налоговый регистр «Расчет резерва на оплату отпусков»

Период составления: \_\_\_\_\_

№	Показатель	Расчет показателя	Значение показателя, руб.
1.	Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков + страховые взносы	Расчет на основании графика отпусков	
2.	Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда + страховые взносы	Расчет ФОТ	
3.	Процент отчислений в резерв	Показатель строки 1 / показатель строки 2 * 100%	
4.	Ежемесячные отчисления в резерв	Фактические расходы на оплату труда за месяц * показатель строки 3 / 100%	01 - 02 - 03 - 04 - 05 - 06 - 07 - 08 - 09 - 10 - 11 - 12 -
Расчет показателей резерва, переносимого на следующий год			
5.	Сумма резерва на оплату отпускных за год	Сумма показателей строки 4	
6.	Расходы на оплату отпусков за год	Фактические расходы на оплату отпусков	
7.	Сумма, необходимая для оплаты неиспользованных в этом году отпусков	Среднедневная сумма расходов на оплату труда, включая страховые взносы * количество дней неиспользованного отпуска	
Резерв на оплату отпускных в следующем году не создается			
8.	Внереализационные расходы, заполняется если показатель строки 6 > показатель строки 5	Показатель строки 6 – показатель строки 5	
9.	Внереализационные расходы, заполняется если показатель строки 6 < показатель строки 5	Показатель строки 5 – показатель строки 6	
Резерв на оплату отпускных в следующем году создается			
10.	Внереализационные расходы, если (показатель строки 6 + показатель строки 7) > показатель строки 5	Показатель строки 6 + показатель строки 7 – показатель строки 5	
11.	Внереализационные расходы, если (показатель строки 6 + показатель строки 7) > показатель строки 5	Показатель строки 5 – показатель строки 6 - показатель строки 7	

Дата: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

подпись лица, ответственного за составление расшифровка подписи

## Приложение 8

Налоговый регистр «Учет формирования налога на прибыль»

Период составления: \_\_\_\_\_

	Сумма в бухгалтерском учете, руб.	Сумма в налоговом учете, руб.	Временная разница, руб.	Постоянная разница, руб.
Доходы от реализации	Строка 2110 бух.отч.	Данные ОСВ 90 «Продажи»		
	(1)	(1н)		
Внереализационные доходы	Строка 2340 бух.отч.	Данные ОСВ 91 «Проч. Дох. И расх.»		
	(2)	(2н)		
Расходы, связанные с производством и реализацией	Сумма строк 2120 и 2210 бух. Отч.	Данные ОСВ 90 «Продажи»+ (4ВР)	(3ВР) = (4ВР)	
	(3)	(3н)		
В том числе: амортизационные отчисления	По данным счета 02	По данным регистра расчета амортизации ОС в н/у	(4ВР) = (4н) – (4)	
	(4)	(4н)		
Внереализационные расходы	Строка 2350 бух.отч	Данные ОСВ 91 «Проч. Дох. И расх.» - (6)		
	(5)	(5н)		
Расходы, не учитываемые в налоговом учете	Данные ОСВ	-		(6ПР) = (7ПР)
	(6)			
В том числе: Резерв под снижение стоимости материальных ценностей	По данным счета	-		(7ПР) = (7)
	(7)			

Прибыль до налогообложения в бухгалтерском учете, руб.	Налогооблагаемая прибыль в налоговом учете, руб.	Налог на прибыль, отраженный в бухгалтерской отчетности	Налог на прибыль, отраженный в налоговой декларации
(8) = (1) + (2) – (3) – (5)	(8н) = (1н) + (2н) – (3н) – (5н)	(9) = (8) * 20%	(9н) = (8н) * 20%
(8)	(8н)	(9)	(9н)

Дата: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
подпись лица, ответственного за составление расшифровка подписи

Расчет экономической эффективности комплекса предложенных мероприятий

Экономический Эффект Предложенное мероприятие	В денежном выражении, руб.	Экономия во времени, час	Неденежный эффект	Избежание возможных штрафных санкций, руб.
Указание в УП счета 44 «Расходы на продажу» в бухгалтерском учете, списка прямых расходов в налоговом учете	-	-	Соответствие учетной политики реальному ведению бухгалтерского учета на предприятии	70 000
Линейный способ начисления амортизации в бухгалтерском учете	11 200 – 433 = 10 767	56	Увеличение коэффициентов рентабельности; повышение инвестиционной привлекательности	-
Использование при учете МПЗ метода списания по средней себестоимости и приходование запасов через счета 15 и 16	-	-	Рационализация бухгалтерского учета; Избежание ошибок; Управление снабженческой деятельностью	-
Программа электронной сдачи отчетности	18 740	116	Оперативность сдачи отчетности; Своевременная связи с налоговыми органами	-
График документооборота	3 200	16	Повышение достоверности и оперативности учета; Избежание ошибок и корректировок в бухгалтерском учете	-
Порядок расчета резервов в бухгалтерском учете	-	-	Возможность сближения бухгалтерского и налогового учета	30 000

Продолжение приложения 9

Порядок расчета резервов в налоговом учете	Снижение налоговой базы по мере начисления резерва	-	Снижение затрат на раздельное ведение бухгалтерского и налогового учета; Упрощение порядка расчета налога на прибыль.	-
Раздельный учет налога на добавленную стоимость	-	-	Своевременная настройка программного оборудования; Сближение налогового и бухгалтерского учета.	-
Налоговые регистры	-	-	Сближение бухгалтерского и налогового учета; Упрощение работы бухгалтерии; Снижение риска возникновения ошибок	$1\ 000 + 5 * 10\ 000 = 51\ 000$
Налоговый регистр по налогу на прибыль	2400	12	Снижение риска возникновения ошибки	10 000
Совокупный экономический эффект	35 107	200	Общее повышение эффективности учетного процесса	161 000