

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ О.Н. Харченко

« _____ » июня 2016г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов с использованием
программного продукта 1С Бухгалтерия
(на примере ООО "Енисейзолотоавтоматика")

Руководитель _____ старший преподаватель Е.С. Берестова

Научный консультант _____ канд.экон.наук, профессор О.Н. Харченко

Выпускник _____ ЭЭ12-03БУ О.И. Шишкина

Красноярск 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 УЧЕТ ДОХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА (НА ПРИМЕРЕ ООО "ЕНИСЕЙЗОЛОТОАВТОМАТИКА").....	7
1.1 Понятие, классификация и условия признания доходов для целей бухгалтерского и налогового учета.....	7
1.2 Бухгалтерский учет доходов от выполнения строительно-монтажных работ	18
1.3 Налоговый учет доходов в системе 1С Бухгалтерия.....	26
2 УЧЕТ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА (НА ПРИМЕРЕ ООО "ЕНИСЕЙЗОЛОТОАВТОМАТИКА").....	35
2.1 Понятие, состав и признание расходов для целей бухгалтерского и налогового учета.....	35
2.2 Бухгалтерский учет расходов от выполнения строительно-монтажных работ.....	46
2.3 Налоговый учет расходов в системе 1С Бухгалтерия.....	49
2.4 Порядок формирования и учета финансовых результатов.....	53
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	63
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	66
ПРИЛОЖЕНИЕ А Перечень прочих доходов на основе п.7 и п.9 ПБУ 9/99.....	70
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Оборотно -сальдовая ведомость по счету 91, 2014 г.....	71
ПРИЛОЖЕНИЕ В Отчет о финансовых результатах, 2013 г.....	72
ПРИЛОЖЕНИЕ Г Отчет о финансовых результатах, 2014 г.....	73
ПРИЛОЖЕНИЕ Д Отчет о финансовых результатах, 2015 г.....	75
ПРИЛОЖЕНИЕ Е Перечень внереализационных доходов на основе ст.250 НК РФ.....	77
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж Налоговая декларация по налогу на прибыль, 2013 г.....	80
ПРИЛОЖЕНИЕ З Налоговая декларация по налогу на прибыль, 2014 г.....	87
ПРИЛОЖЕНИЕ И Налоговая декларация по налогу на прибыль, 2015 г.....	94
ПРИЛОЖЕНИЕ К Фрагмент договора с ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое"	101
ПРИЛОЖЕНИЕ Л Счет-фактура.....	106
ПРИЛОЖЕНИЕ М Признание внереализационных доходов при методе начисления п. 4 ст. 271 НК РФ.....	107
ПРИЛОЖЕНИЕ Н Сравнительная характеристика правил бухгалтерского и налогового учета для учета доходов.....	109
ПРИЛОЖЕНИЕ О Акт КС-2.....	110
ПРИЛОЖЕНИЕ П Учетная политика.....	112

ПРИЛОЖЕНИЕ Р Оборотно -сальдовая ведомость по счету 90, 2014 г.....	117
ПРИЛОЖЕНИЕ С Субсчета к счет-реестру №6: "Доходы от реализации имущества, работ, услуг, прав".....	118
ПРИЛОЖЕНИЕ Т Перечень прочих расходов на основе п.11, п.12 и п. 13 ПБУ 10/99....	119
ПРИЛОЖЕНИЕ У Сравнительная характеристика правил бухгалтерского и налогового учета для учета доходов.....	120
ПРИЛОЖЕНИЕ Ф Регистр учета постоянных разниц.....	121
ПРИЛОЖЕНИЕ Х Регистр условного расхода по налогу на прибыль.....	122
ПРИЛОЖЕНИЕ Ц Акт КС-3.....	123
ПРИЛОЖЕНИЕ Ч Предлагаемый регистр учета постоянных разниц.....	124

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях деятельность каждого предприятия является предметом внимания широкого круга участников рыночных отношений, заинтересованных в результатах его деятельности. Для обеспечения целесообразности существования предприятия в современных условиях, руководящему персоналу необходимо правильно вести бухгалтерский и налоговый учет, анализ и контроль доходов и расходов своего предприятия.

Показатели доходов и расходов являются важнейшими в системе оценки результативности и деловых качеств любого предприятия, степени его надежности и финансового благополучия как партнера. Свою роль играют и убытки. Они высвечивают ошибки и просчеты в направлении средств, организации производства и сбыта продукции.

Так как целью деятельности любого коммерческого предприятия является прибыль, то учет доходов и расходов имеет принципиальное значение. Поэтому в настоящее время рассмотрению методики бухгалтерского учета, налогообложения и анализа доходов и расходов уделяется особое внимание. И дело здесь не только во влиянии процесса управления доходами и расходами на финансовое состояние предприятия, но и в большом количестве новых нормативных документов, регулирующих порядок их бухгалтерского учета.

Существуют свои особенности бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов в организациях, выполняющих строительные-монтажные работы. Возникают значительные расхождения правил бухгалтерского и налогового учета, что, в свою очередь, увеличивает трудоемкость учетного процесса и осложняет работу бухгалтерских и экономических служб многих организаций.

Актуальность темы бакалаврской работы обусловлена важностью правильного ведения бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов для предприятий всех форм собственности и видов деятельности (в частности в ООО, занимающемся выполнением строительными-монтажными работ). Правильное ведение бухгалтерского учета доходов и расходов обеспечивает формирование достоверной информации для внешних и внутренних пользователей, а правильное ведение налогового учета доходов и расходов обеспечивает формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения, а также контроль за своевременностью и полнотой уплаты налогов в бюджет.

Целью работы является выработка рекомендаций в части усовершенствования бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов в автоматизированной учетной

системе на примере организации, занимающейся выполнением строительного-монтажных работ.

Объектом исследования является Общество с ограниченной ответственностью "ЕнисейЗолотоАвтоматика"- организация занимается выполнением строительного-монтажных и пуско-наладочных работ. Выбранная тема выпускной квалификационной работы достаточно актуальна для ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика". Это связано с тем, что 6 апреля 2015 года внесены изменения в положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008), в частности, в отношении объектов, для которых применение данного ПБУ является обязательным, что может повлечь за собой изменения в учете организаций, занимающихся выполнением строительного-монтажных работ.

Предметом исследования является процесс организации, документальное оформление и обработка информации о доходах и расходах в системе бухгалтерского учета и налогообложения на данном предприятии.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- сопоставить понятия и составляющие доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете;
- сравнить и выявить различия классификации прочих доходов и расходов для целей бухгалтерского учета;
- составить сравнительную характеристику условий признания доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета.
- дать оценку состояния бухгалтерского учета доходов и расходов на предприятии;
- выявить особенности налогового учета доходов и расходов организаций, занимающихся выполнением строительного-монтажных работ;
- оценить системность отражения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете организации с использованием программного продукта 1С Бухгалтерия;
- разработать рекомендации в части усовершенствования бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов с использованием программного продукта 1С Бухгалтерия.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы и приложений.

В первой части работы рассматривается учет доходов для целей бухгалтерского и налогового учета. Значительная часть данного раздела посвящена понятию, классификации и условиям признания доходов для целей бухгалтерского и налогового учета. С этой целью дана производственно-хозяйственная характеристика объекта

исследования, изложены аспекты учетной политики по учету доходов, перечислены особенности признания доходов, проанализировано раскрытие информации о доходах в финансовой отчетности предприятия. Кроме того, рассматривается порядок учета доходов в программном продукте 1С Бухгалтерия.

Вторая часть работы раскрывает особенности бухгалтерского учета и налогообложения расходов в ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика". В этой части кроме понятия, классификации и условий признания раскрывается порядок организации учета постоянных и временных разниц в учетной системе, и отражение расходов в программном продукте 1С Бухгалтерия.

Для написания работы использовалась справочно-правовая литература, нормативно-правовые документы, учебники и учебно-методические пособия, средства интернет, статьи из периодической литературы. Использовались теоретические и практические работы таких отечественных авторов, как Акимов В.В., Загидулина Г.М., Карпова Т.П. и др..

В заключении приводятся выводы и рекомендации, предлагаемые к внедрению на данном предприятии. Введение в учетную практику ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" представленных рекомендаций позволит более эффективно организовать учетный процесс.

1 УЧЕТ ДОХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА (НА ПРИМЕРЕ ООО "ЕНИСЕЙЗОЛОТОАВТОМАТИКА")

1.1 Понятие, классификация и условия признания доходов для целей бухгалтерского и налогового учета

В российской практике понятие «доходы» изложено в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и в Налоговом кодексе РФ.

В соответствии с ПБУ 9/99 доходами организации признается «увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)»[31].

Для более глубокого понимания данного определения необходимо разобраться, что подразумевается под экономическими выгодами, активами и капиталом. К сожалению, названные термины пока никак не определены в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет организаций. Следует отметить, что данные понятия не определены и в налоговом законодательстве.

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

В НК гл. 25 «Налог прибыль организаций» построена на терминах «доходы» и «расходы», законодательство должно было определить их предельно четко[26]. Но в главе 25 не содержится трактовок этих понятий несмотря на то, что они являются ключевыми для правильного исчисления налога на прибыль, тогда как в других главах базовые термины определены. В таком случае приходится обращаться к первой части[23].

Согласно ст. 41 «Принципы определения доходов»[25] НК РФ под доходом понимается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в

случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 25 НК РФ[26].

Таким образом, НК РФ (также как и ПБУ 9/99) понимает под доходами экономическую выгоду. Однако в отличие от ПБУ 9/99 в НК РФ нет увязки экономических выгод с увеличением капитала организации. Это вполне понятно, так как увязывание получения доходов с приростом капитала потребовало бы законодательного объяснения термина «капитал».

В отношении доходов в налоговом законодательстве можно сделать следующие выводы:

1. В отличие от бухгалтерского учета в налоговом законодательстве под доходами понимается поступление любых экономических выгод в организацию (кроме сумм косвенных налогов), а не только тех, которые приводят к увеличению собственного капитала (за исключением вкладов собственников);

2. В рамках гл. 25 НК РФ налоговые доходы подразделяются на учитываемые в целях исчисления налога на прибыль;

3. Список налоговых доходов, не учитываемых для целей налогообложения, закрыт, поэтому любые поступления экономических выгод, не поименованные в данном списке, учитываются для целей исчисления налога на прибыль.

При заключении договоров и сделок необходимо обратить внимание на поступления, которые не будут относиться к доходам по правилам бухгалтерского учета, но являются доходами, учитываемыми при исчислении налога на прибыль, в соответствии с НК РФ. При данных поступлениях следует предусмотреть такие способы их получения, которые не приведут к увеличению облагаемой базы по налогу на прибыль.

В ООО "Енисейзолотоавтоматика" в период за 2014 и 2015 г. нет таких поступлений, которые не относятся к доходам по правилам бухгалтерского учета, но являются доходами в налоговом учете, для исчисления налога на прибыль.

Объектом исследования выпускной работы является коммерческая организация "ЕнисейЗолотоАвтоматика", созданная в организационно-правовой форме общество с ограниченной ответственностью. Общество является юридическим лицом и действует на основании устава. Организация образовалась в 1981 году, как дочерняя компания от ООО "АлмаЗолото", которая в настоящее время имеет контрольный пакет акций компании.

Основной целью организации является получение прибыли в интересах акционерного общества.

Общество в установленном законом порядке осуществляет следующие виды деятельности:

- Выполнение строительного-монтажных работ;
- Выполнение пуско-наладочных работ;
- Внедрение систем электрооборудования и автоматизации и др.

Общество вправе заниматься и другими видами деятельности, не запрещенными законом, если они не требуют дополнительного лицензирования.

Бухгалтерский учет организован с использованием программного продукта 1С Бухгалтерия 8.2.

Так как ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" является акционерным обществом, то соответственно, решение о распределении чистой прибыли принимается общим собранием акционеров.

Число постоянно занятых на предприятии 149 человек. На время сезонных работ, а так же для выполнения отдельных видов работ компания заключает договора с временными работниками.

Вся деятельность в компании осуществляется на основании договоров, которые они заключают на срок, менее чем один отчетный год, при необходимости его перезаключают.

Предприятие выполняет весь комплекс электромонтажных и пусконаладочных работ от изготовления оборудования до его монтажа на всей территории Российской Федерации. Организация работ построена по системе комплексных бригад, т.е. все виды работ, от монтажа до проведения пусконаладочных работ, выполняются одним из подразделений с оформлением приемо-сдаточных документов, протоколов испытаний, наладки. Специалисты предприятия обучены выполнению работ с современными системами управления электроприводами, системами автоматизации и регулирования технологических процессов. Пусконаладочные работы выполняются до выхода оборудования на проектную мощность с последующим сервисным обслуживанием (по желанию Заказчика)[5].

Для выполнения строительного-монтажных (СМР) и пусконаладочных работ (ПНР) в структуру предприятия входят два монтажно-наладочных участка общей численностью около 100 человек различной специализации: электромонтажники, электрогазосварщики, инженерно-технический персонал, наладчики. Таким образом, предприятие имеет возможность выполнять строительные-монтажные и пусконаладочные работы для 5-6 заказчиков одновременно[20]. Предприятие обладает огромным опытом выполнения строительного-монтажных работ в области металлургии, а так же на обогатительных фабриках, энергетических объектах (ТЭЦ), при освоении объекта с нуля до сдачи «под ключ» и проведении пуско-наладочных работ различной сложности.

Все работы ведутся в соответствии с жесткими стандартами предприятий (Заказчиков, Генподрядчиков) в области охраны труда и промышленной безопасности.

Далее перейдем к классификации доходов.

Согласно ПБУ 9/99 доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на[31]:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие поступления.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов, выручкой считаются поступления, связанные с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав интеллектуальной собственности, выручкой - поступления, связанные с этой деятельностью (лицензионные платежи).

Так, в ООО "Енисейзолотоавтоматика" основным предметом деятельности является выполнение строительно-монтажных работ, выручкой считаются поступления, получение которых связано с выполнением соответствующих работ (строительно-монтажных). Кроме того к выручке от основных видов деятельности относятся поступления связанные с выполнением проектных работ, реализацией готовой продукции, а так же поступления от реализации товаров и материалов.

Прочими поступлениями считают доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности. Перечень прочих доходов на основе п.7 и п.9 ПБУ 9/99 отражен в Приложении А. В рассматриваемой организации к прочим поступлениям относятся следующие доходы(Приложение Б):денежная помощь учредителя; доходы, связанные с продажей валюты; курсовые разницы; пени и штрафы за нарушение договоров; поступление списанной дебиторской задолженности; прочие внереализационные доходы; списание дебиторской задолженности.

Рассмотрим доходы от обычных видов деятельности и прочие поступления в ООО "Енисейзолотоавтоматика" на основе отчета о финансовый результатов за 2013г. и 2014 г. в таблице 1(Приложение В; Приложение Г; Приложение Д).

Таблица 1 - Доходы в бухгалтерском учете в ООО "Енисейзолотоавтоматика"

Наименование показателя	2015 г.		2014 г.		2013 г.		Отклонение 2014 от 2013г.г.		Отклонение 2015 от 2014г.г.	
	Сумма тыс.руб	% к выр.	Сумма тыс.руб	% к выр.	Сумма тыс.руб	% к выр.	В тыс. руб.	Темп прирос, %	В тыс. руб.	Темп прирос, %
Выручка	237 382	100	157 476	100	191 549	100	-34 073	-17,8	79 906	50,7
Пр.доходы	395	0,166	13 951	8,9	229	0,12	13 722	5900,1	-13 556	-97,2

Выручка предприятия в отчетном периоде (2014г.) уменьшилась по сравнению с предшествующим периодом на 34073 тыс. руб. (темп прироста отрицательный и составляет 17,8%). Из расшифровки счета 90 (Приложение Г) видно, что выручка от выполнения строительно-монтажных работ составляет 110 450 тыс. руб., что составляет 70,1 % от выручки. 14,2 % в выручке составляет продажа готовой продукции, остальную долю занимают проектные работы. Структура доходов от обычных видов финансово-хозяйственной деятельности предприятия изменилась, но не значительно[7].

Прочие доходы напротив, в отчетном периоде возросли на 13722 тыс. руб, темп прироста составил 5900,1 %. Доля прочих доходов в выручке в 2014 г. составила 8,9 %, года в 2013 г. составляла всего 0,12 %. Прирост идет очень большими темпами, нежели чем идет прирост выручки.

Выручка от обычных видов деятельности превышает доходы от прочих видов деятельности. Однако доля прочих доходов значительно возросла, это связано с тем, что была получена денежная помощь учредителя(учредителем является ОАО ""АЗО"). В налоговом учете признается согласно доходом, не учитываемым при налогообложении налогом на прибыль, признается имущество, безвозмездно полученное от организации, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из доли передающей стороны (согласно пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В налоговом кодексе немного иной порядок классификации доходов, которая определяется в соответствии со ст.248 гл. 25 НК РФ. К доходам в целях настоящей главы относятся[26]:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации).
- 2) внереализационные доходы.

Доходы от реализации определяются в порядке, установленном статьей 249 НК РФ. В целях ст. 249 доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ,

услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Внереализационные доходы определяются в порядке, установленном статьей 250 НК, которая гласит, что доходами признаются доходы, не указанные в статье 249. Перечень внереализационных доходов на основе ст.250 НК РФ отражен в Приложении Е.

Рассмотрим доходы от реализации товаров и имущественных прав и внереализационные доходы в ООО "Енисейзолотоавтоматика" на основе налоговой декларации по налогу на прибыль организации за 2013 г. и 2014 г.(Приложение Ж; Приложение 3, Приложение И).

Таблица 2 - Доходы в налоговом учете в ООО "Енисейзолотоавтоматика"

Наименование показателя	2015 г.		2014 г.		2013 г.		Отклонение 2014 от 2013		Отклонение 2015 от 2014	
	Сумма тыс.руб	% к вып.	Сумма тыс.руб	% к вып.	Сумма тыс.руб	% к вып.	В тыс. руб.	Темп прирос, %	В тыс. руб.	Темп прирос, %
Доходы от реализации товаров и имущественных прав	237 594	100	157 476	100	191 587	100	-34 111	-17,8	80 118	50,9
Внереализационные доходы	208	0,08	568	0,36	190	0,1	378	199	-360	-63,4

Как и в бухгалтерском учете выручка предприятия уменьшилась в отчетном 2014 г. больше чем на 34000 тыс.руб., темп прироста отрицательный и составил примерно 17,8%. Это говорит о том, что выручка в бухгалтерском учете и доходы от реализации товаров и имущественных прав в налоговом учете определяются в одинаковом порядке[13].

Значительная разница возникает за счет получения денежной помощи учредителя, которые признаются доходом в бухгалтерском учете, но не признаются в налоговом учете[7].

Таким образом, можно сделать вывод, что понятие дохода от реализации товаров и имущественных прав в налоговом учете шире, чем понятие доходов от основного вида деятельности в бухгалтерском учете. Так доходы от реализации включают в себя доходы, связанные с любой реализацией, когда доходами от обычных видов деятельности

является исключительно выручка и поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг[32].

Далее перейдем к признанию доходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Признание выручки в бухгалтерском учете регламентируется п.12 ПБУ 9/99, в котором определены пять условий, при одновременном выполнении которых выручка будет признана[31]:

- организация имеет право на получение выручки, которое вытекает из конкретного договора или подтверждается иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении полученных денежных средств и иных активов не выполняется хотя бы одно из перечисленных выше условий, в бухгалтерском учете организации признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Пунктом 14 ПБУ 9/99 установлено, что если сумма выручки не может быть определена, то она отражается в размере признанных в бухучете расходов по изготовлению продукции, выполнению работы или оказанию услуги, которые будут впоследствии возмещены организации[31].

Проверим доход от основного вида деятельности на соответствие пяти условий, при одновременном выполнении которых выручка будет признана. Доходом будет являться поступления, получение которых связано с выполнением строительно-монтажных работ на предприятии ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое". Перейдем к рассмотрению условий:

1. Организация имеет право на получение выручки, подтверждающееся договором № 315 от 28 ноября 2014 г., а именно п. 4 "Цена договора"(ПриложениеК).

2.Цена Договора является твердой, и складывается из стоимости работ и расходов, связанных с выполнением работ, и составляет 113 690 630,07 руб. (Приложение К).

3. На основании счета-факторы № 550 от 30 ноября 2015г.(Приложение Л) произведена оплата в размере 517 989 руб. за выполнение строительно-монтажных работ, т.е. произведено увеличение экономических выгод организаций.

4. Услуга была оказана, что подтверждается оплатой от заказчика, которая производится только после оказания услуг (Приложение Л). Кроме того, согласно п.7.3.1. Договора № 315 (Приложение К) каждую неделю Подрядчик готовит отчет о выполненной работе с приложением следующих документов: еженедельный отчет по форме Заказчика; фото отчет о выполненной работе за неделю; скорректированный график работ; скорректированная ведомость поставок.

5. Расходы фактически определены в договоре № 315, а именно в приложении №4 "Расчет стоимости по тендерному пакету" и приложении №5 "Стоимость ГСМ и техники".

Все пять условий для признания выручки подтверждены, следовательно доходом будут являться поступления, получение которых связано с выполнением строительно-монтажных работ на предприятии ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое".

Что касается прочих доходов, то в порядке, аналогичном предусмотренному п. 12 ПБУ 9/99 (то есть при выполнении всех пяти условий, установленных для отражения выручки), в бухгалтерском учете признаются:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты, продукции, товаров);
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации (проценты для целей бухгалтерского учета начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора);
- доходы от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации.

В письме от 3 августа 2006 г. № 03-06-01-04/151 специалисты Минфина подчеркнули, что поступления от продажи основных средств по сделкам купли-продажи объектов недвижимого имущества признаются в бухучете в том же порядке, что и выручка[9].

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организации убытков признаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником. Суммы дооценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для переоценки активов, и признаются в бухгалтерском учете в отчетном

периоде, к которому относится дата, на которую произведена переоценка. Иные поступления признаются в бухгалтерском учете по мере их образования.

Далее рассмотрим признание доходов в налоговом учете, которые регламентируются п.2 ст.249 НК РФ. Поступления, связанные с расчетами за реализованные товары или имущественные права, признаются для целей налогообложения в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов: кассового метода или метода начисления (в соответствии со статьей 271 или статьей 273 настоящего Кодекса) [26].

При методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (п.1 ст. 271 НК РФ). Если доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п.2 ст.271 НК РФ). Для доходов от реализации, датой получения дохода признается дата реализации товаров независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав) в их оплату.

Признание внереализационных доходов при методе начисления отражается в п. 4 ст. 271 НК РФ и отражены в "Приложении М" к работе.

Кассовый метод для определения даты получения дохода регламентируется ст. 273 НК РФ. На применение этого метода имеют право организации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом [26].

В ООО "Енисейзолотоавтоматика" для признания доходов руководствуются ПБУ 9/99 и ст. 249 и 271 НК РФ (используют метод начисления в налоговом учете).

Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете выделяют два метода признания доходов - кассовый метод и метод начисления [24].

Учитывая специфику деятельности организации признание доходов и расходов для строительных организаций регламентируется ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" [33].

Бухгалтерский учет договоров строительного подряда, длительность выполнения которых более одного года или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы, ведется в соответствии с ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда". То есть в случае, когда период выполнения работ по какому-либо договору строительного подряда приходится на рамки "внутри календарного года" или сроки начала и окончания которых приходятся на один отчетный год, организация может отражать доходы и расходы по этому договору обычным порядком[16].

Для учета доходов при использовании договоров строительного подряда приведем таблицу 3, для отражения доходов в бухгалтерском и налоговом учете[33].

Таблица 3 - Порядок учета доходов по договорам строительного подряда(если договор не расторгался)

Вид договора	Порядок учета доходов и расходов по договорам строительного подряда (если договор не расторгался)	
	Бухгалтерский учет доходов ПБУ 2/2008	Налоговый учет доходов ст. 271 НК РФ
Долгосрочный договор строительного подряда, содержащий условие о поэтапной сдаче работ заказчику	Используется способ «по мере готовности» (делаются бухгалтерские записи Дебет счета 46 Кредит счета 90 по выполненным работам, не принятым заказчиком)	При исчислении налога на прибыль учитываются в том периоде, в котором работы приняты заказчиком. До этого учитываются в составе НЗП
Долгосрочный договор строительного подряда, не содержащий условие о поэтапной сдаче работ заказчику	Используется способ «по мере готовности» (делаются бухгалтерские записи Дебет счета 46 Кредит счета 90 по выполненным работам, не принятым заказчиком)	При исчислении налога на прибыль в полном объеме учитываются в том отчетном периоде, в котором произведены. НЗП не формируется
Краткосрочный договор строительного подряда	Учитываются в том периоде, в котором работы приняты заказчиком, способ «по мере готовности» не применяется (записи Дебет счета 46 Кредит счета 90 не делаются)	При исчислении налога на прибыль учитываются в том периоде, в котором работы приняты заказчиком. До этого учитываются в составе НЗП

В строительно-монтажной организации не используется ПБУ 2/2008, т.к. период выполнения работ по какому-либо договору строительного подряда приходится на рамки "внутри календарного года".

Кроме того, учет доходов и расходов в строительстве может регламентироваться Международными нормативными документами, например, таким как МСФО 11 "Договоры на строительство"[19]. Целью стандарта является установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. В связи с характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала договорной деятельности и дата ее завершения, как правило, приходятся на различные отчетные периоды. Таким образом, основной проблемой учета договоров на строительство является распределение выручки и затрат по договору на строительство по отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы. В настоящем МСФО для определения момента признания выручки и затрат по договору на строительство в качестве выручки и расходов в отчете о совокупном доходе используются критерии признания, установленные в "Концепции подготовки и представления финансовой отчетности"[16].

Согласно МСФО 11 выручка по договору включает:

- а) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
- б) отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи:
 - і) в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и
 - іі) если суммы отклонений могут быть надежно оценены[14].

Международные стандарты предлагают свое использование, если дата начала и завершения договора на строительство приходятся на разные отчетные периоды, возникает ситуация аналогичная использованию ПБУ2/2008. В ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" период выполнения работ по какому-либо договору на строительство приходится на рамки "внутри календарного года"[1].

Для подведения итогов приведем сравнительную характеристику правил бухгалтерского и налогового учета доходов, которые отражены в Приложении Н.

Начнем с понятия доходов. В бухгалтерском учете это увеличение экономических выгод в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов собственников имущества. В налоговом учете под доходом понимается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Таким образом и в НК РФ и в ПБУ 9/99 под доходами понимается экономическая выгода, но в отличие от ПБУ 9/99 в НК РФ нет увязки экономических выгод с увеличением капитала организации.

Дальше перейдем к классификации доходов. В бухгалтерском учете доходы подразделяются на: доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Доходами от обычных видов деятельности являются: выручка от продажи продукции и товаров;

поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (п.5 ПБУ 9/99). В налоговом учете доходы подразделяются на: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы (п.1 ст.248 НК РФ). Доходами от реализации являются: выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства; выручка от реализации ранее приобретенных товаров; выручка от реализации имущественных прав (п.1 ст.249 НК РФ). Можно сделать вывод, что понятие дохода от реализации товаров и имущественных прав в налоговом учете шире, чем понятие доходов от основного вида деятельности в бухгалтерском учете[40].

Признание дохода для целей бухгалтерского учета определяется выполнением пяти условий признания выручки. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка. Для целей налогового учета доход признается в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов: кассового метода или метода начисления. Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете выделяют два метода признания доходов- кассовый метод и метод начисления.

1.2 Бухгалтерский учет доходов от выполнения строительно-монтажных работ

Выручкой для строительных организаций от выполнения строительно-монтажных работ (СМР) являются объемы выполненных и принятых заказчиком СМР. Сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами договора строительного подряда. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета [43]. Таким образом, унифицированные формы первичной учетной документации с 1 января 2013 г. могут применяться хозяйствующими субъектами по усмотрению, и многие организации продолжают применять унифицированные формы первичных учетных документов, разработанные Госкомстатом[44].

Для оформления сдачи-приемки работ составляется акт о приемке выполненных работ (форма N КС-2, утверждена Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 N 100 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ"). Акт формы N КС-2 применяется для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений и составляется после

завершения всех работ либо этапа работ, в случае если заказчик не имеет претензий к их выполнению.

На основании акта формы N КС-2 заполняется справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3). Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, должно обеспечить своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных [43]. Как установлено ст. 743 ГК РФ, подрядчик обязан осуществлять строительство и связанные с ним работы в соответствии с технической документацией и сметой, определяющей цену работ. Таким образом, стоимость выполненных строительно-монтажных работ исчисляется в денежном выражении по сметной стоимости, которая после ее согласования с заказчиком и включения в договор строительного подряда приобретает характер договорной стоимости и служит основанием при проведении расчетов между заказчиком и подрядчиком.

В п. 1 ст. 21 Закона N 402-ФЗ указано, что документами в области регулирования бухгалтерского учета являются федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта. Согласно ст. 30 данного Закона до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Банком России до дня вступления в силу Закона N 402-ФЗ, то есть до 1 января 2013 г. Таким образом, в настоящее время информацию о полученных доходах подрядные организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ, должны формировать в соответствии с правилами, установленными ПБУ 9/99[44].

В ООО "Енисейзолотоавтоматика" информацию о полученных доходах формируют в соответствии с правилами, установленными ПБУ 9/99. Кроме того, в организации применяют унифицированные формы первичной учетной документации, разработанные Госкомстатом. В приложении М приведен пример оформления сдачи-приемки работ, составлен составляется акт формы N КС-2 о приемке выполненных работ. Однако, в учетной политике нет информации об использовании первичных документов

Доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы, причем организация может самостоятельно признавать поступления либо доходами от обычных видов деятельности, либо прочими доходами, закрепив выбранный порядок в учетной политике в целях бухгалтерского учета. Для подрядных строительных

организаций доходы, полученные от выполнения СМР, будут являться доходами от обычных видов деятельности.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности, определения финансового результата по ним, предназначен счет 90 "Продажи". При передаче права собственности на результаты строительных работ сумма выручки от выполнения СМР в бухгалтерском учете будет отражаться по кредиту счета 90 "Продажи" в корреспонденции с дебетом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Для учета поступления активов, признаваемых выручкой, предусмотрен субсчет 90-1 "Выручка" (Условия, при которых выручка признается в бухгалтерском учете, определены п. 12 ПБУ 9/99, что отражено в п.1 гл.1 настоящей работы).

Учетная политика организации ООО "Енисейзолотоавтоматика" является документальным подтверждением того, что выручка от реализации услуг, произведенных в результате осуществления уставной деятельности, отрезается на счете 90 "Продажи"(Приложение П), что подтверждает соответствие нормативных документов и учетной политики организации. В отчетных документах ведется учет доходов в соответствии с учетной политикой. Например, в оборотно-сальдовой ведомости по счету 90 открыт дополнительный субсчет 90.01 "Выручка" и 90.01.1 "себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения"(Приложение Р).

Выручку от выполнения работ с длительным циклом изготовления разрешается признавать в бухгалтерском учете по мере готовности работы или по завершении выполнения работы в целом. То есть в договоре между подрядчиком и заказчиком желательно предусмотреть возможность поэтапной сдачи работ. Выручка от выполнения конкретной работы признается по мере готовности только в том случае, если такую готовность возможно определить[31].Если возможность поэтапной сдачи работ договором не предусмотрена, выручка в бухгалтерском учете подрядчика будет признаваться по окончании выполнения работ в целом.Допускается также одновременное применение в одном отчетном периоде разных способов признания выручки, но возможно это лишь в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ.Пунктом 14 ПБУ 9/99 установлено, что, если сумма выручки не может быть определена, она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по выполнению работ, которые будут впоследствии возмещены организации[46].

Как упоминалось в первом пункте настоящей главы, организации при учете доходов должны руководствоваться не только ПБУ 9/99, но и Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008). Этот

документ устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах, расходах и финансовых результатах организаций, выступающих в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда, и применяется к договорам, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные периоды. Однако ООО "Енисейзолотоавтоматика" не использует это ПБУ для учета доходов, поэтому ПБУ2/2008 не будет рассмотрено подробно.

Для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ используется счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". Этот счет используется при необходимости организациями, выполняющими работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых обычно относятся к разным отчетным периодам. ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" не использует в учетной практике счет 46, так как нет в этом необходимости.

Бухгалтерские записи в учете подрядчика, если договором не предусмотрено поэтапной сдачи работ, будут такими[18]:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кт 90-1 "Выручка" - отражена стоимость работ по договору строительного подряда;

Дт 90-3 "Налог на добавленную стоимость" Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС", - начислен НДС;

Дт 20 "Основное производство" Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражена стоимость выполненных работ;

Дт 90-2 "Себестоимость продаж" Кт 20 "Основное производство" - списана стоимость строительных работ[29].

Продолжим рассматривать пример, ранее приведенный в выпускной работе, а именно предметом рассмотрения станут доходы, связанные с выполнением строительно-монтажных работ на предприятии ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое". В подтверждение о том, что работы выполнены представлен акт выполненных работ формы КС-2 (Приложение О) и КС-3 (Приложение Ч).

На рисунке 1 представлено отражение дохода в программном продукте 1С Бухгалтерия от выполнения строительно-монтажных работ на предприятии ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое". Программный продукт 1С Бухгалтерия предполагает отражение не только корреспонденций, связанных с получением дохода и отражение сумм в бухгалтерском учете, но и указание основания получения денежных средств, в используемом программном продукте именуется, как содержание. Так же отражено Субконто по дебету и по кредиту.

1С:Предприятие - 2011 000 "ЕЗА"

Файл Правка Операции Банк Касса Покупка Продажа Склад Производство ОС НМА Зарплата Кадры Отчеты Предприятие Сервис Цкна Справка

Показать панель функций Установить основную организацию Вести хозяйственную операцию Советы

Результат проведения документа Акт об оказании производственных услуг 00000000506 от 31.10.2015 23:59:59

Настройка...

Ручная корректировка (разрешает редактирование движений документа)

Бухгалтерский и налоговый учет НДС Продажи Выпуск продукции и услуг в плановых ценах

Период	Счет Дт		Количество...	Счет Кт		Субkonto Кт	Количество Кт	Сумма	Сумма НУ Дт		Сумма НУ Кт	
	Подразделение Дт	Субkonto Дт		Подразделение Кт	Субkonto Кт				Сумма ПР Дт	Сумма ПР Кт	Сумма ВР Дт	Сумма ВР Кт
31.10.2015 23:59:59	62.02	Аметистовое Договор № 322 от 03.12.2...		62.01	Аметистовое Договор № 322 от 03.12.2014 г.			523 876,72		523 876,72		523 876,72
		Поступление на расчетны...			Акт об оказании производственн...							
31.10.2015 23:59:59	62.01	Аметистовое Договор № 322 от 03.12.2...		90.01.1	СМР и ПНР 18%		1,000	3 681 398,22		3 681 398,22		3 119 829,00
		Акт об оказании произво...			Выполненные СМР согласно Справки ф. КС-3 ...							
31.10.2015 23:59:59	90.03	СМР и ПНР 18%		68.02	Налог (взносы): начислено / уплачено			561 569,22				
					Выполненные строительно-монтажные ...							
31.10.2015 23:59:59	90.02.1	СМР и ПНР		20.01	СМР и ПНР			3 119 829,00		3 119 829,00		3 119 829,00
				МНУ-1	Выполненные строительно-монтажные ...							

Отчет по движениям документа ОК | Закрыть

Панель функций Акты об оказании произво... Акт об оказании... Проведен Результат проведения д...59

Для получения подсказки нажмите F1 CAP NUM

Рисунок1 - Отражение доходов от обычных видов деятельности в программном продукте 1С Бухгалтерия

Рассмотрим отражение в учете прочих доходов, не связанных с обычными видами деятельности фирмы. Они учитываются на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Рассмотрим отражение в учете отдельных видов прочих доходов. Документальное подтверждение прочего дохода зависит от вида дохода, то есть сдача в аренду, продажа объектов основных средств, получение процентов и другое.

Например, в бухгалтерском учете доходы (расходы) от сдачи имущества в аренду относят к прочим доходам (расходам) фирмы, если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности фирмы.

Сумму арендной платы, причитающуюся организации согласно договору аренды, в учете отражают так [4]:

Дебет 76 (62) Кредит 91-1- отражен доход от сдачи имущества в аренду.

Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, отражают проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 02 (10, 70, 69...) - отражены расходы от сдачи имущества в аренду.

Так же приведем пример отражения сумм денежных средств, которые организация получила от покупателей за проданное им имущество фирмы, отражают в учете так:

Дебет 62 (76) Кредит 91-1 - учтены доходы от продажи имущества.

Одновременно списывается остаточная стоимость проданных основных средств, нематериальных активов (фактическую себестоимость прочего имущества, переданного покупателям):

Дебет 91-2 Кредит 01 (04, 03, 10, 58...) - списана остаточная стоимость проданного имущества.

Затем начисляется НДС с выручки от продажи:

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС с выручки от продажи имущества[28].

В качестве примера получения дохода по прочим видам деятельности рассмотрим продажу основных средств, а именно, автомобиль ГАЗ-33-07, который был продан физическому 10.12.2015 г.. В автоматизированной системе 1С бухгалтерия составляется подготовка к передаче объекта основных средств, автоматически списывается амортизация, составляется акт формы УС-1. На рисунках 2 и 3 представлено отражение дохода по прочим видам деятельности, а именно продажа основного средства.

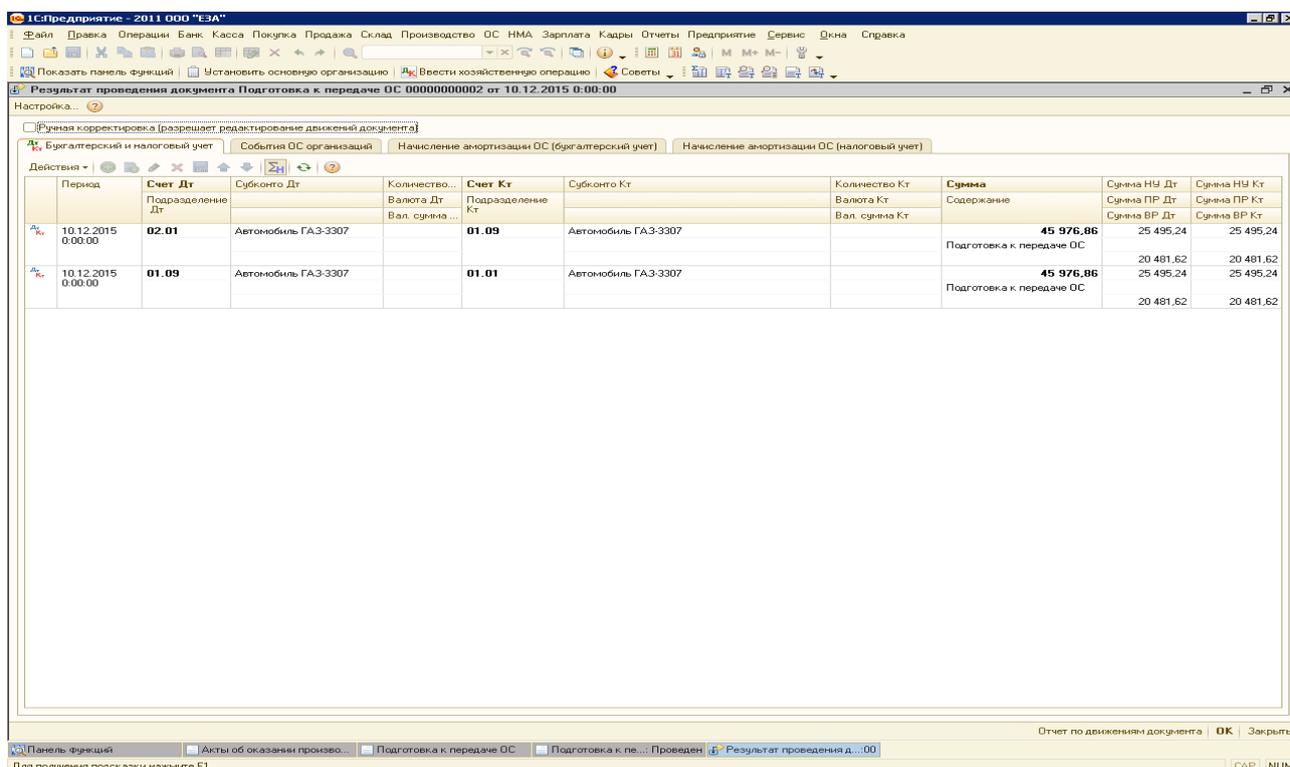


Рисунок2 -Отражение в программном учете списания объекта основных средств

На рисунке 2 было отражено списание объекта основных средств, а на рисунке 3 отражен доход от прочих видов деятельности, а именно от продажи автомобиля, в программном продукте 1С Бухгалтерия.

Период	Счет Дт		Субконто Дт	Количество...	Счет Кт		Субконто Кт	Количество Кт	Сумма	Сумма НУ Дт		Сумма НУ Кт	
	Подразделение Дт	Валюта Дт			Подразделение Кт	Валюта Кт				Содержание	Сумма ПР Дт	Сумма ПР Кт	Сумма ВР Дт
10.12.2015 0:00:01	62.02		Франт Виктор Владимиро... Договор № 33-15 от 08.12...		62.01		Франт Виктор Владимирович Договор № 33-15 от 08.12.2015 г.		100 000,00	100 000,00		100 000,00	
10.12.2015 0:00:01	62.01		Франт Виктор Владимиро... Приходный кассовый орд...		91.01		Доходы (расходы), связанные с реализацией о... Автомобиль ГА3-3307		100 000,00	100 000,00		84 745,76	
10.12.2015 0:00:01	91.02		Доходы (расходы), связа... Автомобиль ГА3-3307		68.02		Налог (взносы): начислено / уплачено		15 254,24				

Рисунок 3 - Отражение доходов от прочих видов деятельности в программном продукте 1С Бухгалтерия

Как было указано выше, в бухгалтерском учете доходы от сдачи имущества в аренду относят к прочим доходам фирмы, если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности фирмы. Организация ООО "Енисейзолотоавтоматика" сдает в аренду помещение организации ООО "Альсбах-Центр", для них эта деятельность не является основной, значит доход должен быть отнесен на счет 91 [30]. Однако они относят доход, полученный от сдачи в аренду, к доходу от обычных видов деятельности(на счет 90). Это является нарушением в бухгалтерском учете, ведет к искажению информации в отчетности. На рисунке 4 отражены доходы, полученные организацией от сдачи в аренду.

1С:Предприятие - 2011 ООО "ЕЗА"

Файл Правка Операции Банк Касса Покупка Продажа Склад Производство ОС НМА Зарплата Кадры Отчеты Предприятие Сервис Окна Справка

Показать панель функций Установить основную организацию Вести хозяйственную операцию Советы

Результат проведения документа Реализация товаров и услуг 00000000345 от 31.07.2015 23:59:59

Настройка...

Ручная корректировка [разрешает редактирование движений документа]

Бухгалтерский и налоговый учет Реализация услуг НДС Продажи

Действия

Период	Счет Дт Подразделение Дт	Субконто Дт	Количество... Валюта Дт Вал. сумма...	Счет Кт Подразделение Кт	Субконто Кт	Количество Кт Валюта Кт Вал. сумма Кт	Сумма Содержание	Сумма НУ	
								Сумма НУ Дт	Сумма НУ Кт
31.07.2015 23:59:59	62.02	Альсбах-Центр 000		62.01	Альсбах-Центр 000		36 800,00	36 800,00	36 800,00
		Договор № АП-15-15 от 20.12.2014 г.			Договор № АП-15-15 от 20.12.2014 г.		Зачет аванса покупателя		
		Поступление на расчетный...			Реализация товаров и услуг 00000000345 от 31....				
31.07.2015 23:59:59	62.01	Альсбах-Центр 000		90.01.1	Прочие	92,000	36 800,00	36 800,00	31 186,44
		Договор № АП-15-15 от 2...			18%		Реализация услуг		
		Реализация товаров и ус...			Аренда помещения за июль 2015 г. по дог. № А...				
31.07.2015 23:59:59	90.03	Прочие		68.02	Налог (взносы) начислено / уплачено		5 613,56		
		18%					Реализация услуг		

Отчет по движениям документа OK Закрыть

Панель функций Акты об оказании произво... Реализации товаров и услуг ... Продажа, комиссия. Пр... Результат проведения д...59

Для получения подсказки нажмите F1 CAP NUM

Рисунок4 - Отражение доходов от сдачи в аренду в программном продукте 1С Бухгалтерия

В ООО "Енисейзолотоавтоматика" доход от продажи материалов учитывается, как доход от основного вида деятельности, что является грубым нарушением. Например, в 2014г. организация реализует материалы на сумму 46673664,61 руб. (Приложение Р) и делает проводку Дт 62Кт 90.01.1 на указанную сумму, когда должно быть отражено Дт 62Кт 91.01.1 на указанную сумму [6]. Общая выручка за 2014г. составляет 147 476 тыс.руб., а выручка от продажи материалов 46 674 тыс. руб., это 31,65 % от общего дохода. Предполагается, что это сделано умышленно, для того, что бы улучшить картину о финансовом положении организации, а так же упростить ведения учета, так как при таком отражении не будет возникать разниц в бухгалтерском и налоговом учете. Это искажает выручку, а значит информацию в отчете, что ведет к бухгалтерским последствиям[45].

Согласно ст.15.11 КОАП грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей. В данной статье дается расшифровка понятия "грубое нарушение": искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов. То есть произошло завышение статьи выручка и занижение показателя прочие доходы[45].

ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" рекомендуется принять следующие меры:

- внести изменения в ученую политику с указанием перечня первичных документов для учета дохода от основного вида деятельности и прочей деятельности;
- документально закрепить формы учетных регистров;
- пересмотреть учет доходов от продажи материалов, а именно отнести доход от этой деятельности к прочим(отражать продажи на счет 91"Прочие доходы и расходы").

1.3 Налоговый учет доходов в системе 1С Бухгалтерия

В связи с вступлением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ 1 января 2002 г. [26] произошло законодательное закрепление ведения налогового учета. Налоговый учет доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль отделен от бухгалтерского учета и становится самостоятельным направлением учета фактов хозяйственной жизни организаций. Определение налогового учета дано в статье 313 Налогового Кодекса[26].

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом РФ.

Цель налогового учета - формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, совершенных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечение этой информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога[26].

В настоящее время в практической деятельности организаций сложились три подхода к ведению налогового учета в практической деятельности организаций:

- Вести учет по правилам бухгалтерского учета и по его данным получить данные налогового учета;

-Вести учет по данным налогового учета и по его данным получать данные бухгалтерского учета;

-Вести параллельно бухгалтерский и налоговый учет.

Первый подход предполагает сохранение системы расчета прибыли, подлежащей налогообложению, которая применялась до вступления в силу главы 25 НК РФ. Он базируется на том, что в течении одного отчетного периода все хозяйственные операции отражаются только в регистрах бухгалтерского учета. Основная идея "встраивания" налогового учета внутрь бухгалтерского учета базируется на выявлении сходств и различий бухгалтерского и налогового учета подходов в группировке объектов учета. В бухгалтерском и налоговом учете могут применяться одинаковые и различные методы группировки (классификации) и оценки объектов учета. Даты получения доходов и осуществления расходов также могут признаваться одинаково или по-разному в бухгалтерском и налоговом учете[15]. Преимущества и недостатки метода представлены в таблице 4 .

Таблица 4 - Преимущества и недостатки подходов к ведению налогового учета

№	Метод	Преимущества	Недостатки
1	Учет по правилам бухгалтерского учета	Сохранение устойчивой и контролируемой связи между бухгалтерским и налоговым учетом	Невозможность получения отдельных данных налогового учета, учитываемых при расчете налоговой базы
2	Учет по данным налогового учета	Наиболее полно учитываются все нюансы признания отдельных видов дохода и расхода для целей налогообложения	Второстепенная роль бухгалтерского учета. Необходимость отражения в регистрах налогового учета той информации, которая не имеет отношения к определению налоговой базы (напр., о начислении дивидендов)
3	Параллельный метод	Позволяет в каждой системе учета интерпретировать факт хозяйственной деятельности в соответствии с нормами и правилами, установленными для этой системы.	Увеличение объема учетной работ при ручном ведении учета

В первом методе в конце периода данные бухгалтерского учета трансформируются в данные налогового учета, что отражено на схеме получения данных налогового учета из данных бухгалтерского, представленной на рисунке 5[12].

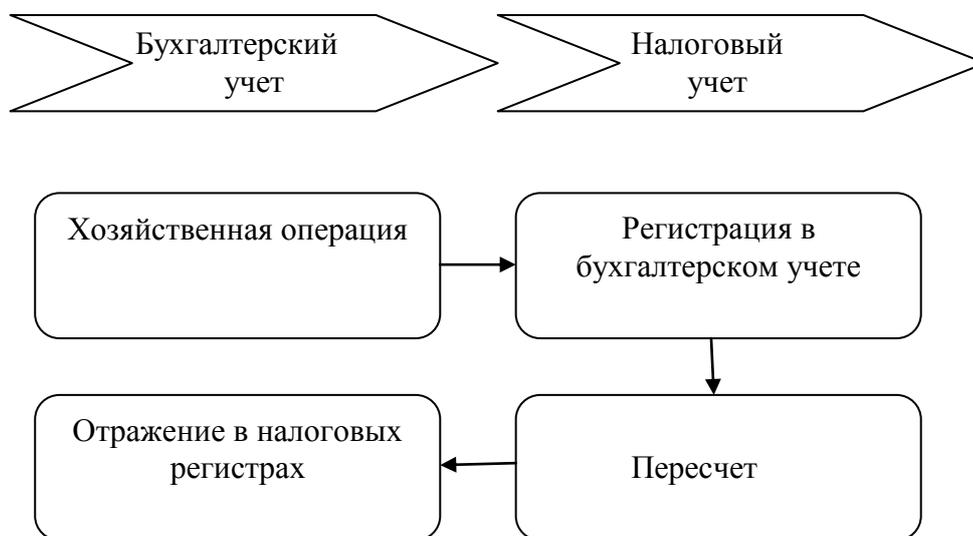


Рисунок 5 - Получение данных налогового учета по данным бухгалтерского учета

В основе второго подхода лежит принцип приоритета. Считается, что соблюдение норм и правил, изложенных в главе 25 НК РФ, для налогоплательщиков является более приоритетной задачей, чем соблюдение норм и правил бухгалтерского учета[49]. Он базируется на том, что в течении одного отчетного периода первичные учетные документы и другие оправдательные документы отражаются в регистрах налогового учета, а по его завершении данные налогового учета трансформируются в данные бухгалтерского с отражением на счетах, что отражено на рисункеб Получение данных бухгалтерского учета по данным налогового учета[27]. Преимущества и недостатки метода представлены в таблице 4 .

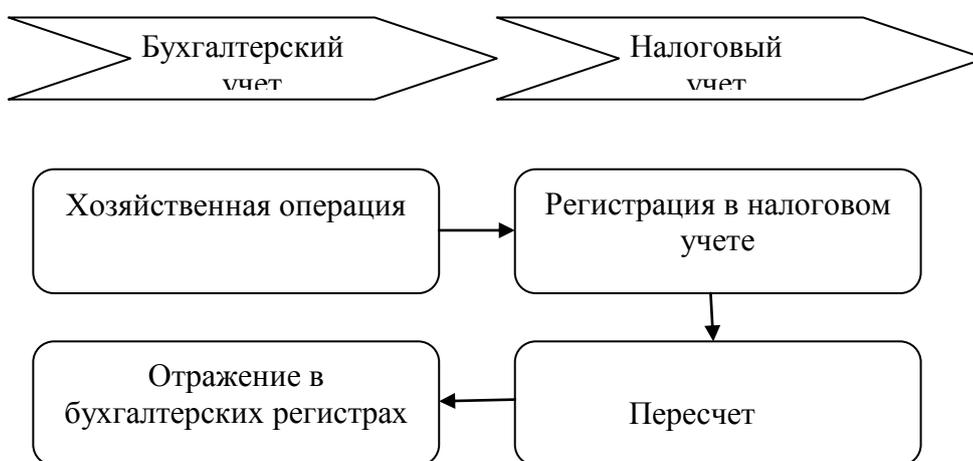


Рисунок 6 - Получение данных бухгалтерского учета по данным налогового учета

Третий подход базируется на том, что данные бухгалтерского и налогового учета формируются независимо друг от друга. С точки зрения достижения конечной цели бухгалтерского и налогового учета этот подход представляется правильным, что представлено в схеме параллельного учета, отраженной на рисунке 7[15]. Данный подход основан на параллельном ведении бухгалтерского и налогового учета на основе первичных документов. При этом подходе отдельно формируются регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность по правилам бухгалтерского учета, а также регистры налогового учета и декларация по налогу на прибыль по правилам налогового учета. Вполне понятно, что осуществление второго подхода возможно только в системе компьютерной обработки данных. При внедрении программ компьютерного учета особое внимание следует обратить на постановку технического задания для ведения налогового учета. Предварительно должно быть проведено обследование системы бухгалтерского учета и учетной политики предприятия. На основе понимания сходств и различий бухгалтерского и налогового учета и задачи оптимизации налогообложения разрабатывается концепция налогового учета и учетная политика для целей налогообложения[12]. Практическое осуществление данного подхода требует значительных затрат времени и средств организации. Преимущества и недостатки метода представлены в таблице 4 .

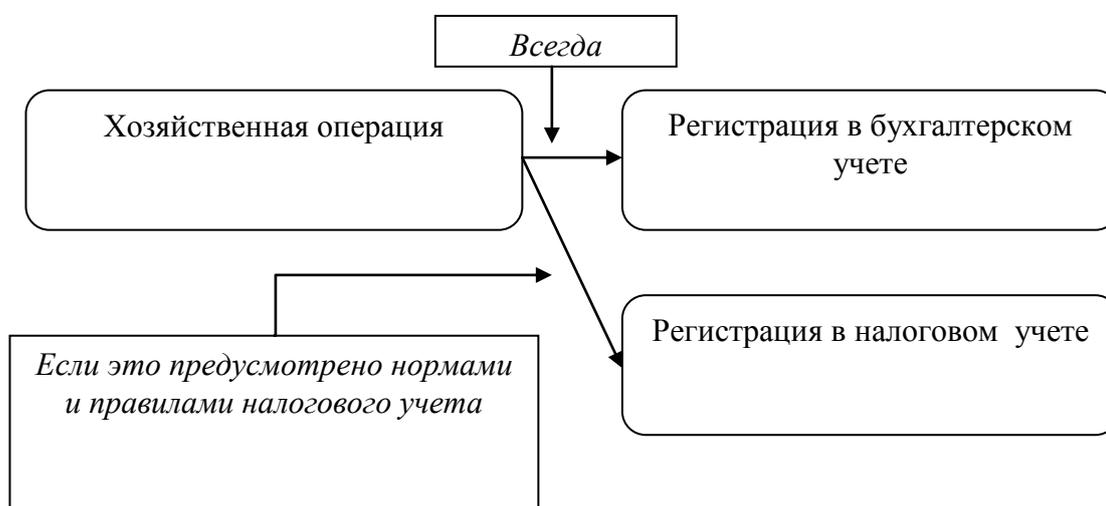


Рисунок7 - Схема параллельного учета

В ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" для упрощения учета ведут бухгалтерию в программном продукте 1С Бухгалтерияиспользуют первый метод ведения налогового учета. Большинство операций в течении одного отчетного периода отражаются только в регистрах бухгалтерского учета, а в конце периода данные бухгалтерского учета трансформируются в данные налогового учета. Происходит это путем проставления

флажков в специальном поле с обозначением налогового учета в программном продукте 1С Бухгалтерия. Так происходит со всеми операциями по получению дохода.

В концепции налогового учета применительно к типовым конфигурациям лежит модель, обещающая преимущества первого и третьего подхода. Ее суть состоит в следующем. В течении месяца совершаемые в организации хозяйственные операции, оформляемые первичными документами бухгалтерского учета отражаются в информационной базе по правилам бухгалтерского учета. В конце месяца на основе данных бухгалтерского учета в автоматизированном режиме заполняются аналитические регистры налогового учета по правилам, заложенным в главе 25 НК РФ [26]. Одновременно в регистрах налогового учета на основании первичных документов налогового учета отражаются отдельные операции, которые подлежат отражению в системе бухгалтерского учета. В результате бухгалтерская отчетность формируется по данным бухгалтерского учета, а налоговая- по данным налогового учета.

Программный продукт 1С Бухгалтерия для учета доходов в налоговом учете предлагает использовать счет-регистр Н6: "Доходы от реализации имущества, работ, услуг, прав". Регистр предназначен для обобщения информации о доходах от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав. Для целей заполнения декларации по налогу на прибыль к счету Н06 открыты субсчета, которые представлены в Приложении С[37].

Более подробно рассмотрим счет Н06.01 "Выручка от реализации товаров(работ, услуг) собственного производства" предназначен для обобщения информации о доходах от реализации текущего периода, которыми признается выручка от реализации товаров, работ и услуг собственного производства. Общая схема записи на счет-регистре Н 06.01 представлена на рисунке 8.

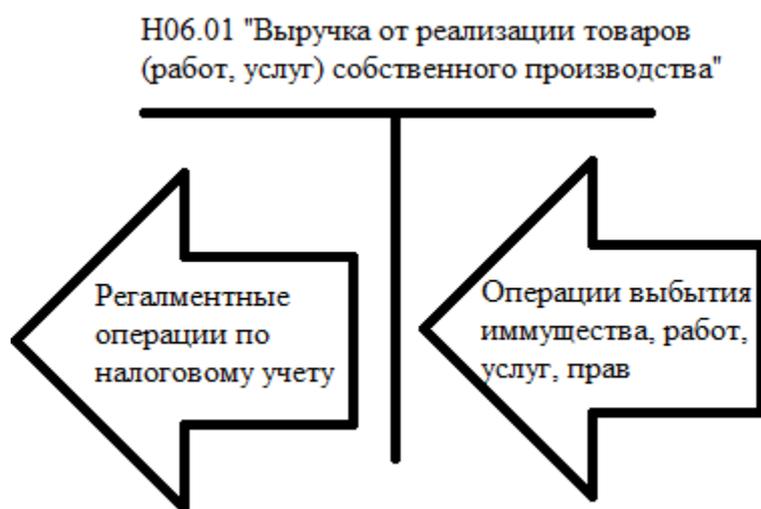


Рисунок 8 - Схема записей на счет-регистре Н06.01

По аналогии с балансовым счетом 90 "Продажи" выручка от реализации товаров, работ, услуг собственного производства в течении всего отчетного(налогового) периода отражается в налоговом учете по кредиту счета Н06.01. Записи формируются при проведении документа налогового учета "Операции выбытия имущества, работ, услуг, прав", если в реквизите "Вид дохода" табличной части экранной формы документа выбран элемент "Выручка от реализации товаров, работ, услуг собственного производства".

Запись по дебету счета-регистра Н 06.01 на обую сумму выручки от реализации за налоговый период производится по окончании налогового периода документом "Регламентные операции по налоговому учету". Таким образом, счет-регистр "Выручка от реализации товаров(работ, услуг) собственного производства" не имеет остатков на начало следующего налогового периода[37].

В налоговом учете выручка от выполнения строительно-монтажных работ будет являться доходом от реализации товаров и имущественных прав, посмотрим на рисунке 9, как доход отражается в программном продукте 1С Бухгалтерия.

Период	Счет Дт	Субконто Дт	Количество...	Счет Кт	Субконто Кт	Количество Кт	Сумма	Сумма НУ Дт	Сумма НУ Кт
	Подразделение Дт		Валюта Дт	Подразделение Кт		Валюта Кт	Содержание	Сумма ПР Дт	Сумма ПР Кт
			Вал. сумма ...			Вал. сумма Кт		Сумма ВР Дт	Сумма ВР Кт
31.10.2015 23:59:59	62.02	Амгистовое Договор № 322 от 03.12.2... Поступление на расчетны...		62.01	Амгистовое Договор № 322 от 03.12.2014 г.		523 876,72 Зачет аванса покупателя	523 876,72	523 876,72
31.10.2015 23:59:59	62.01	Амгистовое Договор № 322 от 03.12.2... Акт об оказании произво...		90.01.1	СМР и ПНР 18% Выполненные СМР согласно Справки ф. КС-3 ...	1,000	3 681 398,22 Выполненные строительно-монтажные ...	3 681 398,22	3 119 829,00
31.10.2015 23:59:59	90.03	СМР и ПНР 18%		68.02	Налог (взносы): начислено / уплачено		561 569,22 Выполненные строительно-монтажные ...		
31.10.2015 23:59:59	90.02.1	СМР и ПНР		20.01 МНУ-1	СМР и ПНР		3 119 829,00 Выполненные строительно-монтажные ...	3 119 829,00	3 119 829,00

Рисунок 9 -Отражение доходов от реализации товаров и имущественных прав программном продукте 1С Бухгалтерия

Можно заметить, что программа самостоятельно указывает сумму, относимую для исчисления налога на прибыль.

Внереализационные доходы отражаются в счет-регистре Н08 "Внереализационные доходы" предназначен для обобщения информации о доходах, признаваемых внереализационными доходами в соответствии со статьей 250 НК РФ[26]. Аналитический учет ведется по следующим видам внерализационных доходов :

- прочие внереализационные доходы (формируется документами);
- курсовые разницы (формируется документами);
- купля-продажа валюты (например, чтобы вычислить финансовый результат от купли - продажи иностранной валюты по итогам налогового (расчетного) периода пользователь должен вывести итоги в бухгалтерском учете по внереализационным расходам/доходам по виду расхода/дохода "купля-продажа иностранной валюты". После вычисления финансового результата в конце налогового (расчетного) периода результат записывается ручной проводкой с отнесением суммы на внереализационные расходы/доходы по виду расхода/дохода "купля - продажа инвалюты");
- не применяемые для целей налогообложения; и т.д[50].

В конце налогового периода (года) производится запись по дебету счета Н08 на сумму накопленных расходов, в результате счет Н08 сальдо на конец года не имеет. В течение года, таким образом, кредитовый оборот за определенный период по данному счету равен величине внереализационных доходов, признанных в выбранном периоде. Кредитовое сальдо на конец периода равно величине таких доходов нарастающим итогом с начала налогового периода (года)[37].

В качестве внереализационного дохода рассмотрим получение пеней и штрафов за нарушение хозяйственных договоров, выплата была получена от ФКБ «СДМ-БАНК», а плательщиком являлся ООО «Энергоавтоматика».

На рисунке 10 и 11 отражено поступление внереализационного дохода на предприятие ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" с использованием программного продукта 1С Бухгалтерия. В качестве примера внереализационного дохода взяли пени и штрафы за нарушение хозяйственного договора. В бухгалтерском учете поступления, связанные с получением пени, должны отражаться проводкой дебет счета 51 "Расчетный счет" и кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы", к этому счету рекомендуется открытие субсчета 01 "Прочие доходы". Проверим правильность отражения дохода в автоматизированной системе учета.

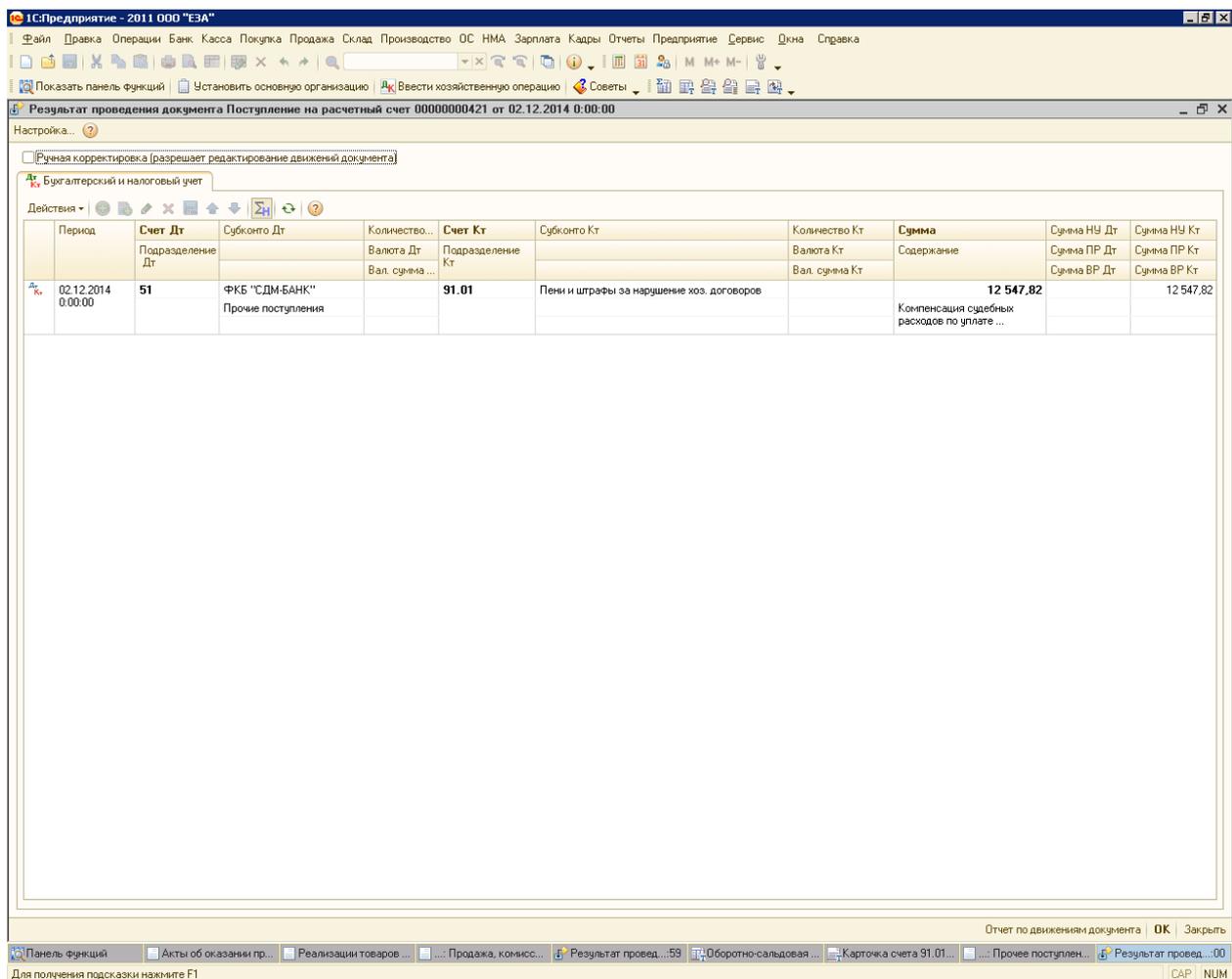


Рисунок 10 - Отражение доходов от внереализационной деятельности в программном продукте 1С Бухгалтерия

Пеня поступила на расчетный счет ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" от ООО "Энергоавтоматика" через ФКБ "СДМ-БАНК". Запись производится по кредиту счета Н 08 Внереализационные доходы" на сумму пени 12 547,82 рублей без учета НДС. На рисунке 11 указано назначение платежа, а именно компенсация судебных расходов по уплате госпошлины по Постановлению от 27.12.2013 г. Так же в программном продукте 1С бухгалтерия предусмотрено указание ответственного лица, в предложенном документе это Ванслав Оксана Викторовна.

В программном продукте 1С Бухгалтерия данная запись показана по дебету счета 51 "Расчетный счет" и по кредиту счета 91.01 "Прочие доходы" на сумму пени, что является верным отражением на счетах бухгалтерского учета, при верном заполнении которого в программном продукте 1С Бухгалтерия выполняется автоматическое отражение суммы в налоговом учете.

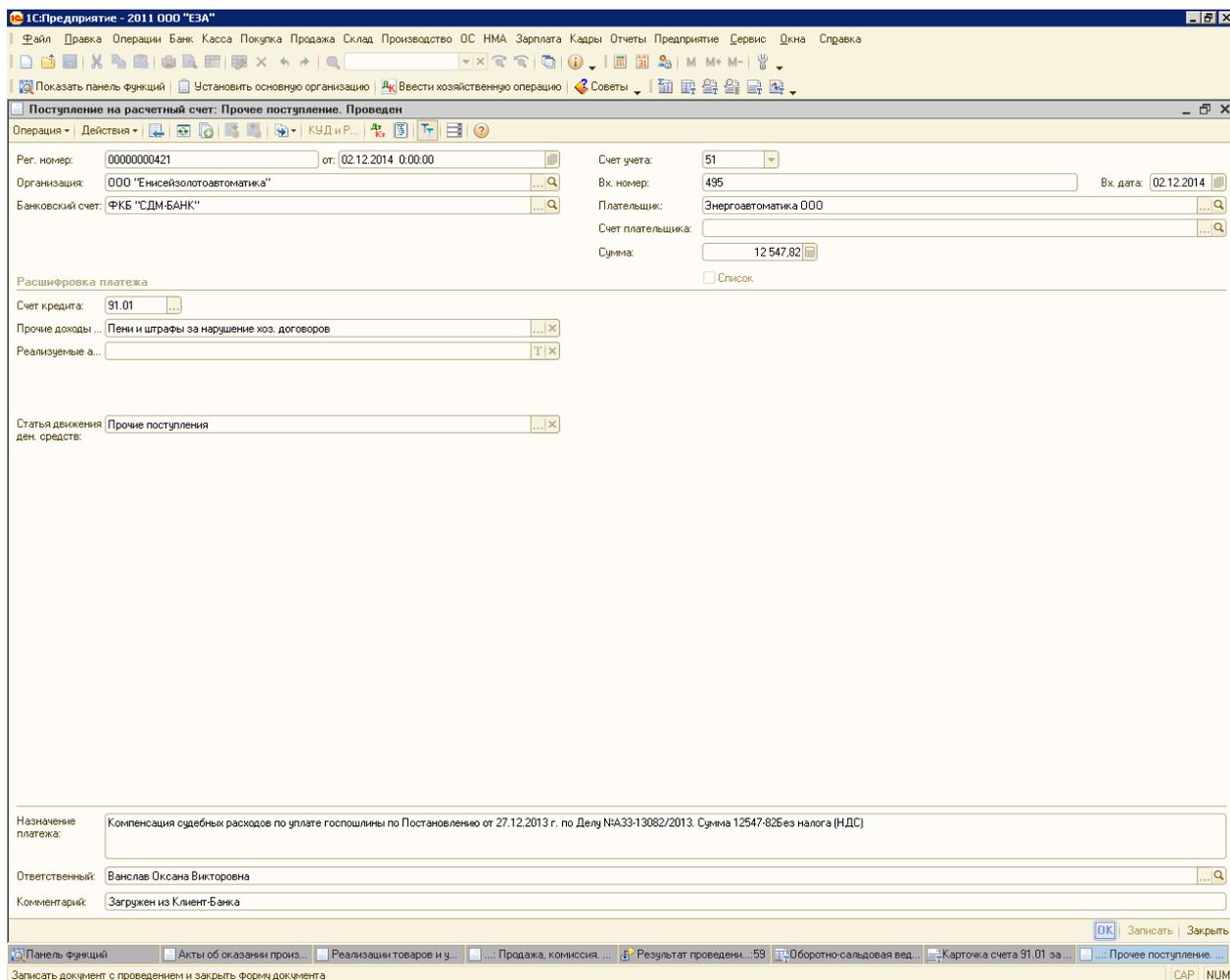


Рисунок 11 - Отражение доходов от внереализационной деятельности в программном продукте 1С Бухгалтерия

Возможности программного продукта 1С бухгалтерия полностью обеспечивают потребности ООО «ЕнисейЗолотоАвтоматика» в ведении налогового учета доходов.

В выпускной работе в пункте 1.2 предложены рекомендации об изменении бухгалтерского учета доходов от продажи материалов, а именно отнесение дохода от этой деятельности к прочим доходам (отражать продажи на счет 91). В налоговом учете этот доход будет учитываться, как доход от обычных видов деятельности, а значит возникнет расхождение с доходами от реализации товаров и имущественных прав в налоговом учете с выручкой в бухгалтерском учете. Но такое расхождение можно устранить в программном продукте 1С Бухгалтерия, для этого нужно будет снять автоматическое отнесение прочих доходов с бухгалтерского учета во внереализационные доходы в налоговом учете и в поле "Вид дохода" отметить дополнительным флажком "Доходы от реализации товаров и имущественных прав". Возможности продукта 1С Бухгалтерия позволяют устранить разницу в бухгалтерском и налоговом учете.

2 УЧЕТ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА (НА ПРИМЕРЕ ООО "ЕНИСЕЙЗОЛОТОАВТОМАТИКА")

2.1 Понятие, состав и признание расходов для целей бухгалтерского и налогового учета

В российской практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Доходы организации» и в Налоговом кодексе РФ.

В соответствии с ПБУ 10/99 доходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)[32].

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Для бухгалтерского учета выбытие активов именуется оплатой.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ)[26].

В налоговом учете расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Добавим, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Сравнение определений понятия расхода в бухгалтерском и налоговом учете показывает, что отличие заключается в основном в том, что только в налоговом учете присутствует такой признак как "обоснованность" расхода. В бухгалтерском учете этого признака нет.

Расходы организации в БУ в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Для целей ПБУ 10/99 расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами [32].

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Согласно п.5 ПБУ 10/99 в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью [32].

Состав расходов по обычным видам деятельности формируется из (п.7 ПБУ 10/99):

- расходов, связанных с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходов, возникающих непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Перечень прочих расходов, согласно п.11,12,13 ПБУ10/99 приведен в Приложении Т.

В бухгалтерском учете должна быть обеспечена группировка расходов по следующим элементам:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Так, в ООО "Енисейзолотоавтоматика" основным предметом деятельности является выполнение строительно-монтажных работ, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, связанные с выполнением соответствующих работ (строительно-монтажных). Кроме того к расходам от основных видов деятельности относятся расходы связанные с выполнением проектных работ, реализацией готовой продукции, а так же расходы, связанные с реализацией товаров и материалов.

Прочими расходами в ООО "Енисейзолотоавтоматика" признают:расходы, связанные с продажей валюты;курсовые разницы;налоги;пени и штрафы за нарушение договоров;проценты полученные;расходы, не принимаемые для налога на прибыль;расходы по уплате страховых взносов;списание задолженности;услуги банков.

Рассмотрим расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы в ООО "Енисейзолотоавтоматика" на основе отчета о финансовый результатов за 2014 г. и 2013 г.(Приложение В; Приложение Г; Приложение Д).

Таблица 5 -Расходы в бухгалтерском учете в ООО "Енисейзолотоавтоматика"

Наименование показателя	2015 г.		2014 г.		2013 г.		Отклонение 2014 от 2013		Отклонение 2015 от 2014	
	Сумма тыс.руб	% к выр.	Сумма тыс.руб	% к выр.	Сумма тыс.руб	% к выр.	В тыс.руб.	Темп прирос, %	В тыс.руб.	Темп прирос, %
Расходы по обычным видам деятельности	191 125	100	165 331	100	217 162	100	-51831	-23,9	25 794	15,6
Прочие расходы	10 125	5,3	3 106	1,88	4 664	2,15	-1 558	-33,4	7 019	225,9

Показатель "расходы от обычных видов деятельности" состоит из себестоимости продаж и коммерческих расходов, а показатель "прочие расходы" состоит из процентов к уплате и прочих расходов. Расходы от обычных видов деятельности сократились практически на 24%, что связано с уменьшением себестоимости продаж предприятия в отчетном периоде (2014г.) по сравнению с предшествующим периодом на 50760 тыс. руб. (темп прироста отрицательный и составляет 23,7%). Аналогично изменились прочие расходы, в отчетном периоде уменьшились на 1558 тыс. руб, темп прироста составил -

33,4%. Расходы от обычных видов деятельности превышает расходы от прочих видов деятельности, никакие значительных изменений в структуре в период за 2013-2014 г. не произошло[].

В налоговом учете расходы делятся на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя (ст. 253 НК):

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией[48].

Внереализационные расходы определены законодателем через критерий отсутствия непосредственной связи с производством и реализацией и через конкретный перечень статей, которые могут быть учтены в составе внереализационных расходов. Перечень расходов является не закрытым. Поэтому любые обоснованные расходы, иные, чем прямо перечисленные, которые не связаны непосредственно с производством и реализацией, могут быть учтены в составе внереализационных расходов[13].

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются в целях налога на прибыль на следующие элементы(ст. 253 НК РФ):

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Сравнение именно этих группировок в бухгалтерском и налоговом учете показывает, что они совпадают, если в бухгалтерском учете объединить элементы «затраты на оплату труда» и «отчисления на социальные нужды» в один элемент «затраты на оплату труда». Такое объединение логично, потому что отчисления на социальные нужды являются для лиц, производящих выплаты физическим лицам, неотъемлемым дополнением к затратам на заработную плату.

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, то налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе относятся расходы (п. 4 ст. 252 НК РФ).

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ).

Налоговым кодексом предусмотрены следующие прямые расходы[26]:

- материальные затраты в части затрат на:
 - приобретение сырья и (или) материалов;
 - приобретение комплектующих изделий и пр.;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг).

К прямым расходам относятся также стоимость покупных товаров (ст. 320 НК РФ), реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку в случае, если данные расходы не включены в цену приобретения этих товаров.

Рассмотрим расходы в ООО "Енисейзолотоавтоматика" на основе налоговой декларации по налогу на прибыль организации за 2013г., 2014г. и 2015 г. (Приложение Ж; Приложение З; Приложение И).

Таблица 6 -Расходы в налоговом учете в ООО "Енисейзолотоавтоматика"

Наименование показателя	2015 г.	2014 г.	2013 г.	Отклонение 2014 от 2013г.г.		Отклонение 2015 от 2014г.г.	
	Сумма тыс.руб	Сумма тыс.руб	Сумма, тыс.руб	В тыс. руб.	Темп прирос, %	В тыс. руб.	Темп прирос, %
Расходы на производство и реализацию:	191 018	165 291	217 709	-52 418	-24,1	25 727	15,56
Прямые	191 018	109 860	119 312	-9 452	-7,9	81 158	73,87
Косвенные	3 030	55 431	98 397	-42 966	-43,7	-52 401	-94,53
Внереализационные расходы	10 421	5 535	2 423	3 112	128,4	4 886	88

Расходы на производство и реализацию в налоговом учете практически не отличаются от расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете. Как и в бухгалтерском учете расход предприятия уменьшилась в отчетном 2014 г.. Так как ООО "Енисейзолотоавтоматика" использует метод начисления[24], то расходы на производство и реализацию классифицируются на прямые и косвенные, изменения в 2014 г. по большей части сократились за счет изменения косвенных расходов (уменьшились практически на 43 000 тыс.руб, темп прироста отрицательный и составил примерно 44%)[9].

Внереализационные расходы, напротив, возросли в 2014 г. на 3 112 тыс.руб., когда прочие доходы в бухгалтерском учете уменьшились, что говорит о различном признании расходов в бухгалтерском и налоговом учете[22].

Таким образом, группировки расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете и группировки расходов, связанных с производством и реализацией в налоговом учете показывает, что они имеют схожее содержание с учетом того, что в НК РФ перечень шире и включает такие расходы, как расходы на освоение природных ресурсов, расходы на НИОКР и расходы на обязательное и добровольное страхование[10]. Поскольку в бухгалтерском учете не принято давать закрытые перечни, а налоговое законодательство этого требует, то с учетом высказанных замечаний можно считать, что определения понятий расхода по обычным видам деятельности в бухгалтерском и расходов, связанных с производством и реализацией в налоговом учете тождественны[12].

Вне реализационные расходы в налоговом учете (ст. 265 НК РФ) включает те же расходы, что и указанные в ПБУ 10/99 за исключением расходов, связанных с благотворительной деятельностью, расходов на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий. В силу того, что перечень вне реализационных расходов в НК РФ закрытый, в нем присутствуют расходы, не перечисленные в ПБУ 10/99. Таким образом, понятие прочих расходов в бухгалтерском учете и вне реализационных расходов в налоговом учете совпадают за исключением ограничений, установленных в НК РФ.

Далее перейдем к признанию расходов.

В бухгалтерском учете все расходы(по обычным видам деятельности и прочие) признаются при наличии следующих условий(п. 16 ПБУ 10/99):

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива[35].

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Пунктом 17 ПБУ 10/99 установлено, что расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной)[19].

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления[3].

В ПБУ 10/99 введены отдельные правила для признания расходов в отчете о финансовых результатах[19]:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Проверим расход по обычным видам деятельности в ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" на соответствие трем условиям, при одновременном выполнении которых расход будет признан для целей бухгалтерского учета. Расходом по обычным видам деятельности считаются расходы, связанные с выполнением строительно-монтажных работ на предприятии ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое"(Приложение К). Перейдем к рассмотрению условий:

1. Расход производится в соответствии с договором № 315

2. Сумма расхода фактически определены в договоре № 315, а именно в приложении №4 "Расчет стоимости по тендерному пакету" и приложении №5 "Стоимость ГСМ и техники".

3. Отсутствует неопределенность в передаче актива, что подтверждает факт оплаты за выполненные работы. На основании счета-факторы № 550 от 30 ноября 2015г.(Приложение Л) произведена оплата в размере 517 989 руб. за выполнение строительно-монтажных работ.

Все три условия для признания расхода подтверждены, следовательно, расходом по обычным видам деятельности будут признаны расходы, связанные с выполнением строительно-монтажных работ на предприятии ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое".

Порядок признания расходов для целей налогового учета установлен гл. 25 НК РФ – в зависимости от используемого метода признания выручки от продажи продукции (метода начисления или кассового метода). Основная проблема налогового учета расходов кроется в условии признания расходов, сформулированном в ст.252 НК РФ, где прямо сказано, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода[26].

Аналогично признанию доходов в налоговом учете, нужно точно определить момент признания расходов. То есть когда ту или иную затрату можно списать в расходы – в день оплаты или в том периоде, к которому затрата относится (зависит от метода признания расходов-кассовый метод и метод начисления)[24]. При методе начисления расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, то есть дожидаться фактической оплаты не нужно[12].

В ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" для признания расходов используют метод начисления, что закреплено в учетной политике организации (ПриложениеП).

Еще одна особенность метода начисления в том, что расходы на производство и реализацию необходимо делить на прямые и косвенные. Косвенные расходы в полном объеме принимаются к учету в текущем периоде, а прямые относятся на расходы лишь в части, которая приходится на реализованную в отчетном (налоговом) периоде продукцию. Перечень прямых расходов закрепляется в учетной политике. Остальные расходы, за исключением внереализационных, считаются косвенными[12].

К прямым расходам в строительно-монтажных предприятий можно отнести, например, материальные затраты, расходы на оплату труда сотрудников, занятых непосредственно в выполнении работ(услуг), амортизацию по ОС, используемым непосредственно при производстве, оказании услуг, выполнении работ.

Для определения части расходов, приходящихся на реализованную продукцию, необходимо оценить остаток незавершенного производства, готовой продукции и отгруженных товаров. Подробные правила такой оценки приведены в статье 319 НК. Так, остатки незавершенного производства на конец месяца оцениваются на основании данных о движении и об остатках сырья, материалов, готовой продукции и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Если прямые расходы невозможно отнести к конкретному производственному процессу по изготовлению вида продукции (работ, услуг), механизм распределения расходов компания определяет самостоятельно в своей учетной политике[26].

Далее рассмотрим момент признаются внереализационные расходы при методе начисления. Проценты по кредитам и займам списываются в последний день каждого отчетного периода(если они получены на срок, выходящий за рамки одного отчетного периода). Пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств учитывают в расходах на дату признания должникомлибо дату вступления в законную силу решения суда. Суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам, не обеспеченным залогом, поручительством, банковской гарантией, включаются в состав расходов по результатам инвентаризации на последнее число отчетного (налогового) периода. При методе начисления расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, надо учитывать равномерно.

В ООО "Енисейзолотоавтоматика" для признания расходов руководствуются ПБУ 10/99 и ст. 252 и 272 НК РФ (используют метод начисления в как в налогом, так и в бухгалтерском учете, что закреплено в учетной политике)[24].

Проанализировав вышесказанное, можно заметить отличия в признании расходов в целях бухгалтерского и налогового учета. Если в бухгалтерском учете расходы признаются независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы, то в целях налогообложения прибыли расходами признаются любые затраты, но при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода[8].

Кроме того, признание расходов для строительных организаций регламентируется ПБУ 2/2008 " Учет договоров строительного подряда"[26].

В таблице 7 отражен порядок учета расходов по договорам строительного подряда, приведен порядок учета прямых расходов в соответствии с ПБУ 2/2008 и налоговый учет прямых расходов во соответствии со статьей 271 НК РФ.

Таблица 7 - Порядок учета расходов по договорам строительного подряда (если договор не расторгался)

Вид договора	Порядок учета расходов и расходов по договорам строительного подряда (если договор не расторгался)	
	Бухгалтерский учет прямых расходов; ПБУ 2/2008	Налоговый учет прямых расходов; ст. 271 НК РФ
Долгосрочный договор строительного подряда, содержащий условие о поэтапной сдаче работ заказчику	В полном объеме учитываются в том отчетном периоде, в котором произведены. НЗП не формируются.	При исчислении налога на прибыль учитываются в том периоде, в котором работы приняты заказчиком. До этого учитываются в составе НЗП.
Долгосрочный договор строительного подряда, не содержащий условие о поэтапной сдаче работ заказчику	В полном объеме учитываются в том отчетном периоде, в котором произведены. НЗП не формируются.	При исчислении налога на прибыль учитываются в том отчетном периоде, в котором произведены. НЗП не формируются.
Краткосрочный договор строительного подряда	Учитываются в том периоде, в котором работы приняты заказчиком. До этого учитываются в составе НЗП.	Учитываются в том периоде, в котором работы приняты заказчиком. До этого учитываются в составе НЗП.

Таким образом для учета и анализа долгосрочных договоров строительного подряда необходим продуманный перечень прямых расходов, грамотная квалификация договоров строительного подряда и достоверный расчет стоимости незавершенного производства, которые помогут минимизировать налоговые риски и обеспечить руководство предприятия информацией, необходимой для принятия оперативных управленческих решений. Однако в строительной-монтажной организации "Енисейзолотоавтоматика" не используется ПБУ 2/2008, т.к. период выполнения работ по какому-либо договору строительного подряда приходится на рамки "внутри календарного года"[16].

Для подведения итогов приведем сравнительную характеристику правил бухгалтерского и налогового учета расходов, которые отражены в Приложении У.

Начнем с понятия расходов. В бухгалтерском учете это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). В налоговом учете расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные

налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Добавим, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Сравнение определений понятия расхода в бухгалтерском и налоговом учете показывает, что отличие заключается в основном в том, что только в налоговом учете присутствует такой признак как "обоснованность" расхода. В бухгалтерском учете этого признака нет.

Дальше перейдем к классификации расходов. В бухгалтерском учете расходы подразделяются на: расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы (п.4 ПБУ 10/99 "Расходы организации")[2]. В налоговом учете расходы подразделяются на: расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы (п.2 ст.252 НК РФ). Таким образом, группировки расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете и группировки расходов, связанных с производством и реализацией в налоговом учете показывает, что они имеют схожее содержание с учетом того, что в НК РФ перечень шире и включает такие расходы, как расходы на освоение природных ресурсов, расходы на НИОКР и расходы на обязательное и добровольное страхование. Поскольку в бухгалтерском учете не принято давать закрытые перечни, а налоговое законодательство этого требует, то с учетом высказанных замечаний можно считать, что определения понятий расхода по обычным видам деятельности в бухгалтерском и расходов, связанных с производством и реализацией в налоговом учете практически тождественны. Вне реализационные расходы в налоговом учете (ст. 265 НК РФ) включает те же расходы, что и указанные в ПБУ 10/99 за исключением расходов, связанных с благотворительной деятельностью, расходов на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий. В силу того, что перечень вне реализационных расходов в НК РФ закрытый, в нем присутствуют расходы, не перечисленные в ПБУ 10/99. Таким образом, понятие прочих расходов в бухгалтерском учете и вне реализационных расходов в налоговом учете имеют значительные отличия[12].

Признание расхода для целей бухгалтерского учета определяется выполнением трех условий признания выручки. Если в отношении денежных средств и иных активов, произведенных организацией, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность, а не расход. Для целей налогового расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (п.1 ст.252 НК РФ). Кроме того, расход признается в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов

и расходов: кассового метода или метода начисления. Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете выделяют два метода признания расходов- кассовый метод и метод начисления.

Налогоплательщик ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ). Однако в организации нет документального подтверждения перечня прямых расходов. Рекомендуется закрепить в учетной политике перечень прямых расходов.

2.2 Бухгалтерский учет расходов от выполнения строительно-монтажных работ

Организации при учете расходов должны руководствоваться ПБУ 10/99.

Учет расходов организации имеет свои особенности. Как отражено выше, расходы классифицируют расходы от обычных видов деятельности и прочие расходы. Критерий их отнесения к первым — издержки соответствующего типа должны быть связаны непосредственно с последующим извлечением прибыли. В строительно-монтажной организации ООО "Енисейзолотоавтоматика" основным предметом деятельности является выполнение строительно-монтажных работ, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, связанные с выполнением соответствующих работ (строительно-монтажных).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты. Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов и затрат по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

При подрядном способе выполненные и оформленные строительные и монтажные работы отражаются по стоимости строительных работ в бухгалтерском учете застройщика на основании акта о приемке выполненных работ по форме № КС-2 (Приложение О), который подписывают застройщик и подрядчик. Оплачиваются указанные работы застройщиком по справке о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3 (Приложение Ч). На основании этой справки застройщик включает стоимость выполненных работ в состав вложений во внеоборотные активы[11].

Учет расходов от основного вида деятельности осуществляется на балансовом счете 90 «Продажи»[4]. Бухгалтерские записи в учете подрядчика, если договором не предусмотрено поэтапной сдачи работ, будут такими:

Дт 20 "Основное производство" Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражена стоимость выполненных работ;

Дт 90-2 "Себестоимость продаж" Кт 20 "Основное производство" - списана стоимость строительных работ[29].

Продолжим рассматривать пример с ЗАО "Корякгеолдлбыча Аметистовое", на котором ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" выполняла строительно-монтажные работы. На рисунке 12 списана стоимость выполненных работ в строке 4, сумма обоснована и подтверждается документами, такими как КС-2 (Приложение О) и КС-3 (Приложение Ч).

Период	Счет		Субконто Дт	Количество...	Счет Кт		Субконто Кт	Количество Кт	Сумма	Сумма НЧ	
	Дт	Кт			Дт	Кт				Дт	Кт
31.10.2015 23:59:59	62.02		Аметистовое Договор № 322 от 03.12.2...		62.01		Аметистовое Договор № 322 от 03.12.2014 г.		523 876,72	523 876,72	523 876,72
31.10.2015 23:59:59	62.01		Аметистовое Договор № 322 от 03.12.2... Поступление на расчеты...		90.01.1		СМР и ПНР 18% Выполненные СМР согласно Справки ф. КС-3 ...	1,000	3 681 398,22	3 681 398,22	3 119 829,00
31.10.2015 23:59:59	90.03		СМР и ПНР 18%		68.02		Налог (взносы): начислено / уплачено		561 569,22		
31.10.2015 23:59:59	90.02.1		СМР и ПНР		20.01 МНУ-1		СМР и ПНР		3 119 829,00	3 119 829,00	3 119 829,00

Рисунок12 - Отражение расходов по обычным видам деятельности в программном продукте 1С Бухгалтерия

Прочими расходами в ООО "Енисейзолотоавтоматика" признают: расходы, связанные с продажей валюты; курсовые разницы; налоги; пени и штрафы за нарушение договоров; проценты полученные; расходы, не принимаемые для налога на прибыль; расходы по уплате страховых взносов; списание задолженности; услуги банков.

Рассмотрим отражение в учете отдельных видов прочих расходов[28].

Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, отражают проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 02 (10, 70, 69...) - отражены расходы от сдачи имущества в аренду.

При продаже имущества фирмы списывается остаточная стоимость проданных основных средств, нематериальных активов (фактическую себестоимость прочего имущества, переданного покупателям):

Дебет 91-2 Кредит 01 (04, 03, 10, 58...) - списана остаточная стоимость проданного имущества.

Затем начисляется НДС с выручки от продажи, что тоже является прочим расходом:

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС с выручки от продажи имущества.

Кроме того, к прочим расходам относятся курсовые разницы. Сумму отрицательной курсовой разницы относят в дебет субсчета 91-2:

Дебет 91-2 Кредит 50 (52, 60, 62, 76...) - отражена отрицательная курсовая разница.

Суммы признанных или присужденных судом пеней, штрафов, неустоек, начисленных за нарушение условий хозяйственных договоров, учитывают так:

Дебет 91-2 Кредит 76-2 - начислены суммы пеней, штрафов, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров[38].

Как упоминалось выше, организация не использует ПБУ 2/2008 для признания доходов и расходов.

В качестве примера прочих расходов рассмотрим выплату государственной пошлины за рассмотрение иска в арбитражном суде в размере 38 057,31 руб.. Выплата государственной пошлины является прочим расходом. Такая выплата должна выполняться бухгалтерская проводка Дебет 91-2 "Прочие расходы" Кредит 51 "Расчетный счет" на сумму выплаты.

На рисунке 13 представлено отражение прочих расходов в программном продукте 1С Бухгалтерия.

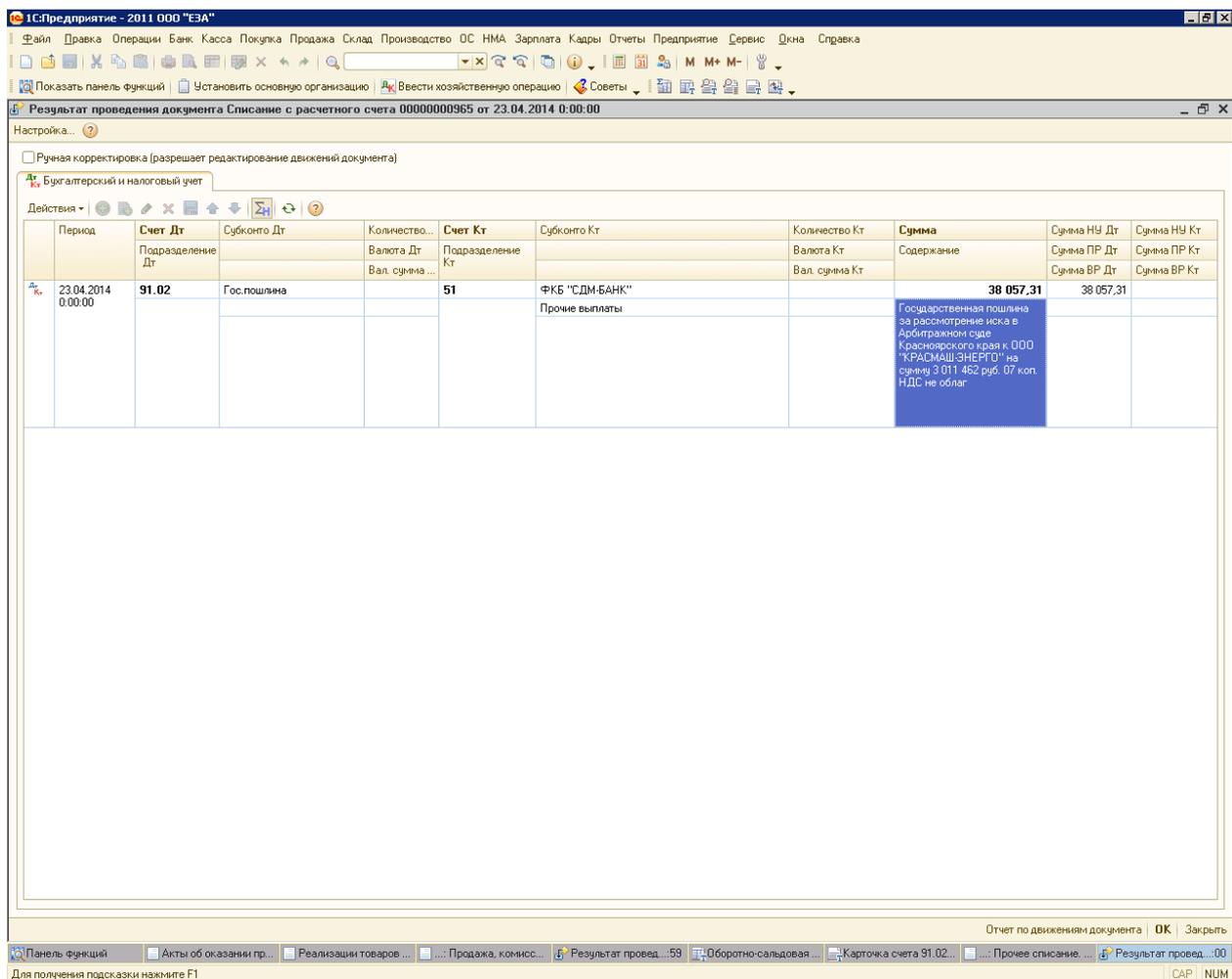


Рисунок13 -Отражение прочих расходов в программном продукте 1С Бухгалтерия

Так как в строительно-монтажной организации ООО "Енисейзолотоавтоматика" основным предметом деятельности является выполнение строительно-монтажных работ, значит расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, связанные с выполнением соответствующих работ. Однако из-за неверного ведения бухгалтерского учета доходов, появляются искажения в учете расходов, происходит завышение статьи расходов по обычным видам деятельности и занижение статьи прочих расходов, следовательно необходимо внести изменения в учетную политику.

2.3 Налоговый учет расходов в системе 1С Бухгалтерия

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведённых расходов. Расходами признаются обоснованные и документально подтверждённые затраты, осуществлённые (понесённые) налогоплательщиком (ст. 252 НК РФ)[26].

Программный продукт 1С Бухгалтерия для учета расходов в налоговом учете предлагает использовать счет-регистр Н6: "Расходы, связанные с реализацией имущества, работ, услуг, прав". Для целей заполнения декларации по налогу на прибыль к счету Н07 открыты субсчета[37]:

К счету Н07 «Расходы, связанные с реализацией имущества, работ, услуг, прав» открыты следующие субсчета:

Н07.01 «Прямые расходы организаций, осуществляющих производство и реализацию товаров»;

Н07.02 «Прямые расходы организаций, осуществляющих деятельность в области оказания услуг, выполнения работ»;

Н07.03 «Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю»;

Н07.04 «Косвенные расходы»;

Н07.05 «Стоимость реализованных покупных товаров»;

Н07.06 «Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией»;

Н07.07 «Остаточная стоимость реализованных основных средств и расходы, связанные с их реализацией»;

Н07.08 «Остаточная стоимость реализованных нематериальных активов и расходы, связанные с их реализацией»;

Н07.09 «Стоимость реализованного права требования как реализации финансовых услуг»;

Н07.10 «Стоимость реализованного права требования в соответствии с п.1 статьи 279 НК до наступления срока платежа»;

Н07.11 «Стоимость реализованного права требования в соответствии с п.2 статьи 279 НК после наступления срока платежа»;

Н07.12 «Суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы по статье 279 НК п.1, исчисленных в соответствии со статьей 269»;

Н07.13 «Расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг)»;

Н07.14 «Расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг».

По окончании налогового периода (года) накопленные суммы расходов по всем субсчетам счета Н07 «Расходы, связанные с реализацией имущества, работ, услуг, прав» списываются с кредита этих субсчетов без указания корреспондирующего счета.

Более подробно рассмотрим счет Н07.01 «Прямые расходы организаций, осуществляющих производство и реализацию товаров» предназначен для обобщения информации о суммах расходов организаций, осуществляющих производство и реализацию товаров собственного производства, а также реализацию имущественных прав, признаваемых прямыми расходами отчетного (налогового) периода в порядке, предусмотренном статьей 319 НК РФ. Общая схема записи на счет-регистре Н 07.01 представлена на рисунке 14[17].

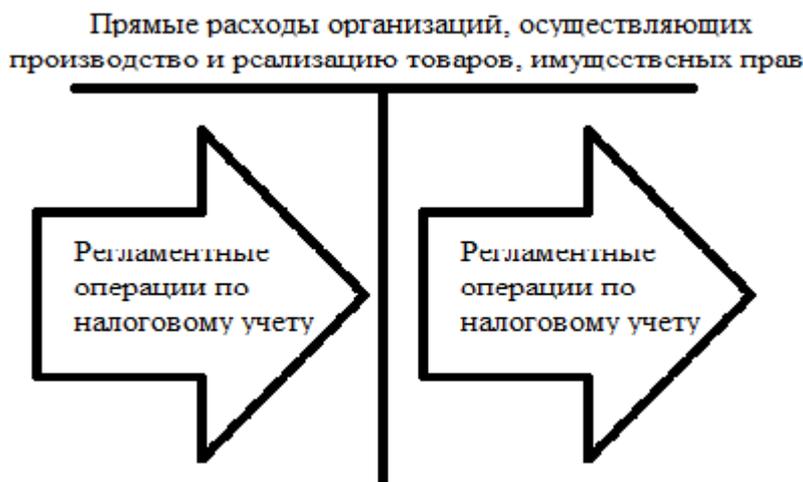


Рисунок 14 - Схема записей на счет-регистре Н07.01 «Прямые расходы организаций, осуществляющих производство и реализацию товаров»

По аналогии с балансовыми счетами 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» прямые расходы, связанные с реализацией товаров собственного производства, и реализацией имущественных прав отражаются в налоговом учете по дебету счета-регистра Н07.01. Записи формируются ежемесячно. Запись по кредиту счета Н07.01 на общую сумму прямых расходов за налоговый период производится по окончании налогового периода. Таким образом, счет-регистр Н07.01 «Расходы, связанные с реализацией имущества, работ, услуг, прав» не имеет остатков на начало следующего налогового периода[36].

Внереализационные расходы отражаются в счет-регистре Н09 «Внереализационные расходы», предназначенном для обобщения информации о расходах, признаваемых внереализационными расходами в соответствии со статьей 265 НК РФ.

Аналитический учет ведется по следующим видам внереализационных расходов:

- содержание имущества, переданного в аренду;
- проценты по долговым обязательствам;

- услуги банков;
- штрафы, пени;
- курсовые и суммовые разницы
- прочие внереализационные расходы[37].

По аналогии с балансовым счетом 91 «Прочие доходы и расходы» внереализационные расходы отражаются в налоговом учете по дебету счета Н09. Записи формируются различными документами налогового учета[17].

Для субконто вида "Внереализационные расходы", используемого для аналитического учета на счете-регистре Н09, в плане счетов может быть установлен признак "Только обороты". Это позволяет не списывать признанные в течении налогового периода внереализационные расходы. Таким образом на счет -регистре Н09 "Внереализационные расходы" отсутствуют остатки на начало следующего периода.

На рисунке 15 проиллюстрировано отражение расходов от внереализационной деятельности в программном продукте 1С Бухгалтерия.

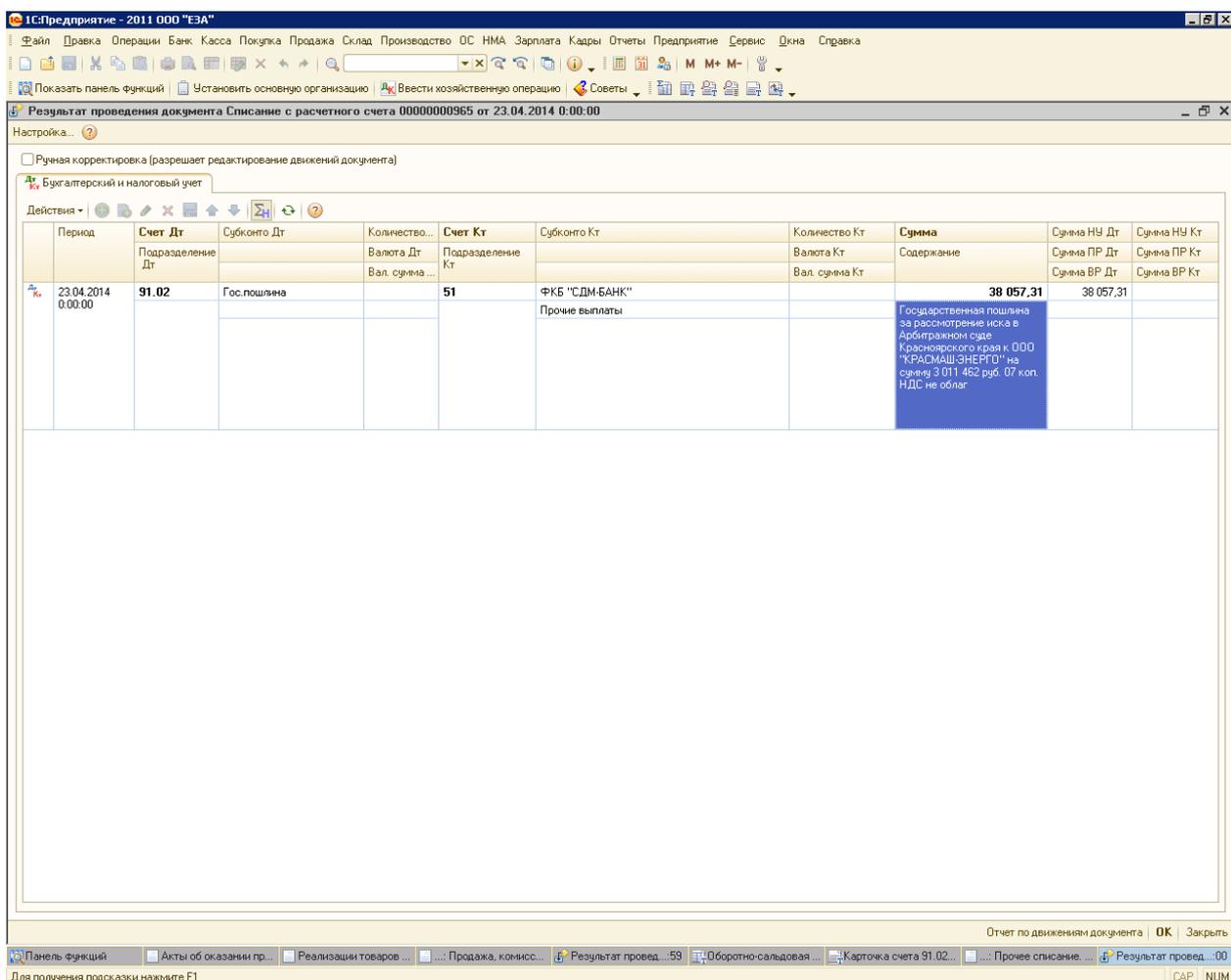


Рисунок15 -Отражение расходов от внереализационной деятельности в программном продукте 1С Бухгалтерия

В качестве примера внереализационных расходов рассмотрим выплату государственной пошлины за рассмотрение иска в арбитражном суде Красноярского края в размере 38 057,31 руб.. В бухгалтерском учете выполнена запись Дебет 91-2 Кредит 51 на сумму выплаты. Программа автоматически записывает сумму в регистр налогового учета.

2.4 Порядок формирования и учета финансовых результатов

Финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года.

Финансовый результат представляет собой разницу между суммами доходов и расходов предприятия. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества предприятия – прибыль, а превышение расходов над доходами – убыток. Полученный предприятием за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению собственного капитала предприятия.

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденные Приказами Минфина России от 06.05.1999 N 32н и N 33н соответственно (с изменениями и дополнениями), признают доходами увеличение, а расходами – уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящих к соответствующим изменениям капитала предприятия. В указанных нормативных актах приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, дается их определение и порядок признания в учете.

Формирование финансового результата в соответствии с Планом счетов осуществляется на основе применения счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

В результате применения различных правил признания доходов и расходов, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, образуются разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода. Такая разница складывается из постоянных и временных разниц.

Так, некоторые затраты в бухгалтерском учете отражаются в полной сумме, а в налоговом учете — в пределах лимита (например, представительские расходы). Есть

затраты, которые отражаются только в бухгалтерском учете, а в налоговом учете отсутствуют (например, премии к празднику). Наконец, момент учета доходов и расходов в бухгалтерском учете может отличаться от момента учета доходов и расходов в налоговом учете (например, для тех кто использует кассовый метод). И это далеко не все случаи, когда показатели налогового и бухгалтерского учета расходятся[14].

В результате может получиться, что прибыль (то есть разница между доходами и расходами) в декларации по налогу на прибыль одна, а в отчете о финансовых результатах — другая. Тогда следует сделать специальные проводки, и с их помощью «подогнать» прибыль из отчета о финансовых результатах под прибыль из декларации. Иными словами, при помощи специальных проводок нужно показать связь между «налоговой» и «бухгалтерской» прибылью. О том, как создать такие проводки, говорится в ПБУ 18/02[34].

Начнем с рассмотрения временных разниц. Временные разницы — это доходы и расходы, которые в бухгалтерском учете отражаются в одном отчетном периоде, а в налоговом учете — в другом периоде. Отличительная черта временной разницы в том, что рано или поздно наступит момент, когда расхождение между налоговым и бухгалтерским учетом будет сведено к нулю. временные разницы надо учитывать по каждому виду активов и обязательств. Это означает, что необходимо организовать аналитический учет временных разниц в разрезе основных средств, резервов и прочее[16].

Временные разницы делят на вычитаемые или налогооблагаемые. Для этого нужно понять, какая прибыль — «налоговая» или «бухгалтерская» — оказалась больше после возникновения этой временной разницы. Если «налоговая» прибыль больше, чем «бухгалтерская», то временная разница является вычитаемой. В этом случае в учете следует отразить отложенный налоговый актив (ОНА). Его величина равна вычитаемой временной разнице, умноженной на налоговую ставку. При этом бухгалтер должен сделать проводку: ДТ 09 КТ 08-отражен ОНА. Если «налоговая» прибыль меньше, чем «бухгалтерская», то временная разница является налогооблагаемой. В этом случае в учете следует отразить отложенное налоговое обязательство (ОНО). Его величина равна налогооблагаемой временной разнице, умноженной на налоговую ставку. При этом бухгалтер должен сделать проводку: ДТ 68 КТ 77 - отражено ОНО[34].

Далее перейдем к рассмотрению к постоянных разниц. Доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), то есть учитываются для целей бухгалтерского учета, но исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль, как в текущем отчетном периоде, так и во всех последующих отчетных периодах, согласно

пункту 4 ПБУ 18/02 и являются постоянными разнициами. То есть постоянные разнициа - это отличия бухгалтерского и налогового учета, которые не будут устранены никогда.

В организациях должен быть организован аналитический учет постоянных разниц. Согласно ПБУ 18/02 организации вправе сами определить порядок формирования информации о постоянных разнициах (в бухгалтерских справках, электронных таблицах, иных регистрах). Аналитический учет подразумевает не только выделение отдельных субсчетов, но обособление отдельных сумм и данных. Постоянные разнициа могут отражаться в бухгалтерском учете на специальных субсчетах к тем счетам бухгалтерского учета, на которых ведется учет активов и обязательств, образующих постоянные разнициа[33].

В соответствии с пунктом 7 ПБУ 18/02 под постоянным налоговым обязательством понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей. Постоянное налоговое обязательство представляет собой сумму налога на прибыль, определяемую как произведение постоянной разнициа, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации[34].

Постоянное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, в котором возникла постоянная разнициа, и приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Величина постоянного налогового обязательства может быть рассчитана исходя из суммы всех постоянных разниц (по всем доходам и всем расходам), возникших в данном отчетном (причем не налоговом, а бухгалтерском) периоде, определенной методом аналитического учета.

Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, а для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, - месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Это позволяет, в основном, совместить периоды налоговой и промежуточной бухгалтерской отчетности. Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, что совпадает с отчетным периодом для целей бухгалтерского учета. В ООО "Енисейзолотоавтоматика" отчетным периодом по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев[17].

В ООО "Енисейзолотоавтоматика" возникают постоянные разнициа по расчету расхода на прибыль. В 2015 г. Налоговая прибыль больше, чем бухгалтерская, следовательно постоянная разнициа является положительной, значит в учете отражают постоянное налоговое обязательство (ПНО). Содержанием по возникновению постоянных положительных разниц в ООО"Енисейзолотоавтоматика" являются: счета затрат,

суточные сверх нормы, авансовые отчеты, горюче-смазочные материалы и прочие расходы. На предприятии ведется аналитический учет постоянных разниц в одноименном регистре (Приложение Ф), а так же ведется такой налоговый регистр, как "Условный расход по налогу на прибыль" (Приложение Х). В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство отражается на отдельном субсчете, таким образом: ДТ 99-2 «Постоянное налоговое обязательство» КТ 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль» - Отражено постоянное налоговое обязательство [17]. На рисунке 16 изображено отражение налоговых разниц в системе 1С Бухгалтерия.

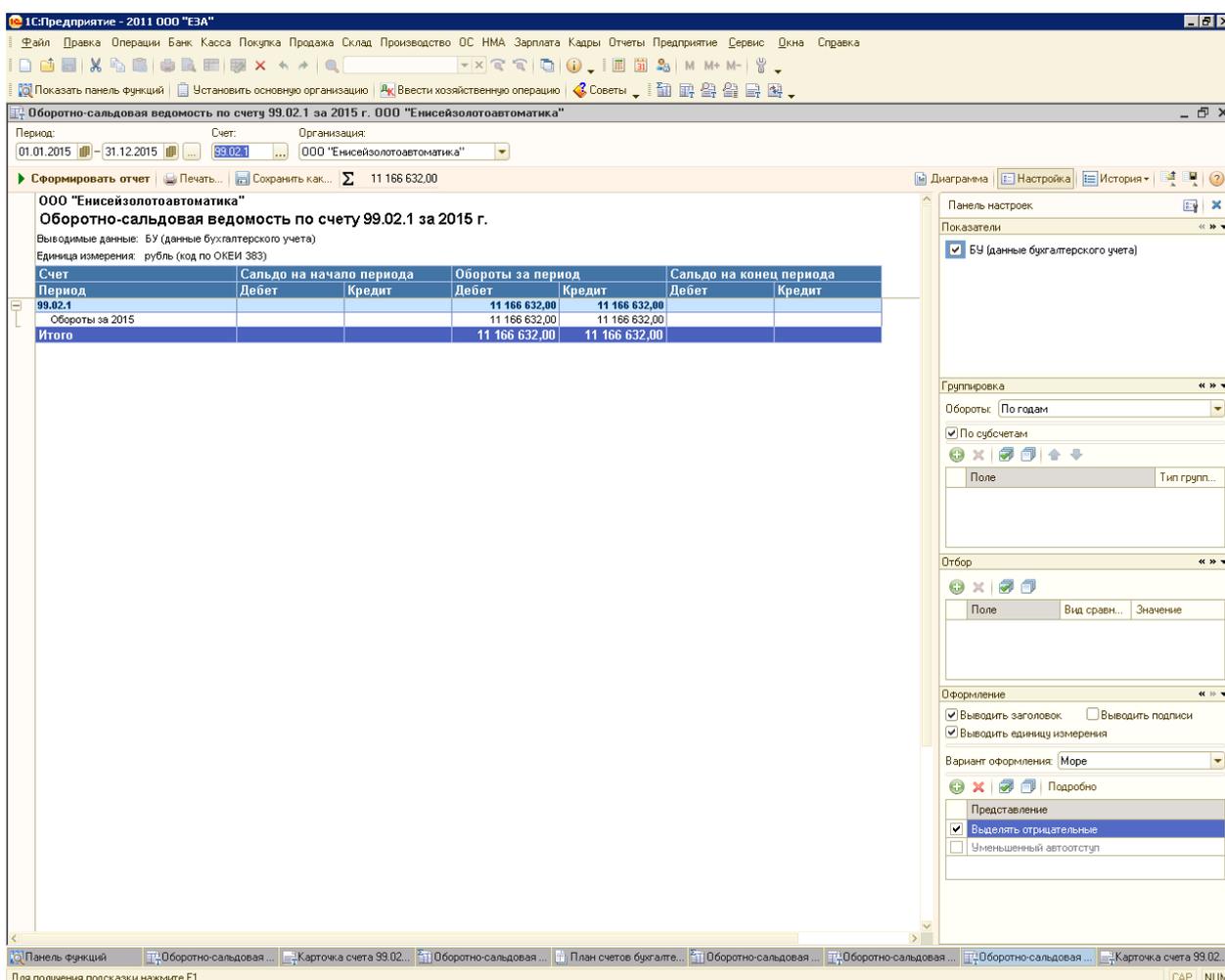


Рисунок 16 – Оборотно- сальдовая ведомость по счету 99.2 «Условный расход по налогу на прибыль»

Наиболее полное отражение операций по условному расходу можно увидеть в карточке счета 99.2 «Условный расход по налогу на прибыль» на рисунке 17, указаны период выполнения операций, основание, сумм и бухгалтерская проводка.

1С:Предприятие – 2011 000 "ЕЗА"

Карточка счета 99.02.1 за 2015 г. ООО "Енисейзолотоавтоматика"

Период: 01.01.2015 - 31.12.2015 Счет: 99.02.1 Организация: ООО "Енисейзолотоавтоматика"

Выводимые данные: БУ (данные бухгалтерского учета)

Период	Документ	Аналитика Дт	Аналитика Кт	Дебет		Кредит		Текущее saldo
				Счет	Сумма	Счет	Сумма	
Сальдо на начало								
30.06.2015	Регламентная операция 0000000035 от 30.06.2015 23:59:59 Условный расход по налогу на прибыль			99.02.1	8 906 159,00	68.04.2		Д 8 906 159,00
30.09.2015	Регламентная операция 0000000072 от 30.09.2015 23:59:59 Условный расход по налогу на прибыль			99.02.1	2 260 473,00	68.04.2		Д 11 166 632,00
31.12.2015	Регламентная операция 0000000116 от 31.12.2015 23:59:59 Реформация баланса	<...>		99.01.1		99.02.1	11 166 632,00	
Обороты за период и saldo на конец					11 166 632,00	11 166 632,00		0,00

Рисунок 17 - Карточка- счета 99.2 «Условный расход по налогу на прибыль»

Как было сказано выше, организации вправе самостоятельно составлять формы налоговых регистров. Регистры которые использует ООО "Енисейзолотоавтоматика" (Приложение Ф; Приложение Х) являются не совсем верными. Это связано с тем, что не в полном объеме предоставлены сведения о возникновении разниц. В ведомости должно быть краткое описание возникающих разниц, дата и основание возникновения разниц, суммы возникших за отчетный период разниц по их видам. Рекомендуется ввести предлагаемый в работе регистр учета налоговых разниц, приведенных в приложении Ч.

Далее перейдем к формированию финансового результата[21].

На счете 99 «Прибыли и убытки» финансовые результаты деятельности предприятия отражаются в формах:

1. Как результаты (прибыль или убыток) от реализации продукции, работ, услуг – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
2. Как результаты, не связанные непосредственно с процессом реализации, так называемые операционные и внереализационные доходы и потери – в корреспонденции со

счетами учета прочих доходов и расходов, учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.

По окончании отчетного года при составлении бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыль и убытки» обеспечивает формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.[35]

В ООО «ЕнисейЗолотоАвтоматика» бухгалтер определяет финансовый результат по договорам строительного подряда подводится по окончании каждого месяца, сопоставляя обороты:

Дт 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кт 99 "Прибыли и убытки" - определен финансовый результат по договору строительного подряда (прибыль).

В ООО «ЕнисейЗолотоАвтоматика» каждый месяц бухгалтер определяет финансовый результат, сопоставляя обороты по счетам 90. Этот результат он списывает на счет 99 «Прибыли и убытки».

Результат от обычных видов деятельности он отражает так:

Дебет 90-9 Кредит 99 – отражена прибыль от обычных видов деятельности;

Дебет 99 Кредит 90-9 – отражен убыток от обычных видов деятельности.

Списание расходов по основной деятельности происходит следующим образом:

Дт 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кт 99 "Прибыли и убытки" - определен финансовый результат по договору строительного подряда (прибыль)[21].

Реализационный финансовый результат от продаж, который отражен на рисунке 18, выявляется на бухгалтерском счете 90 «Продажи» и определяется в виде разницы между суммой выручки (без косвенных налогов и платежей – НДС, акцизы и т. п.), отражаемой по кредиту счета 90, и суммой фактической себестоимости проданных продукции, работ и услуг, отражаемой по дебету этого же счета. При этом в расчет принимаются также доходы и расходы от операций, составляющих предмет основной (постоянной) деятельности предприятия[14].

Реализационный финансовый результат определяется в конце каждого отчетного периода. Если финансовым результатом является прибыль, то она отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи». Если результатом деятельности предприятия является убыток, то он отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

По окончании каждого месяца определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от прочих видов деятельности организации, аналогично основным видам деятельности.

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90 за Ноябрь 2015 г.

Счет	Номенклатурные группы	Показатели	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
90								
	Обороты за 2015	БУ	0,14		11 018 752,42		11 018 752,42	0,14
		НУ		0,14	10 430 453,01		10 430 453,01	
	Готовая продукция	БУ			1 139 076,29		360 812,17	
		НУ			12 518,74		305 773,02	
	Обороты за 2015	БУ			1 139 076,29		360 812,17	
		НУ			12 518,74		305 773,02	
	Проектные работы	БУ			1 739 991,56		355 500,00	
		НУ					301 271,19	
	Обороты за 2015	БУ			1 739 991,56		355 500,00	
		НУ					301 271,19	
	Прочие	БУ			60 791,69		398 523,31	
		НУ					337 731,62	
	Обороты за 2015	БУ			60 791,69		398 523,31	
		НУ					337 731,62	
	СМР и ПНР	БУ			8 052 785,85		3 172 587,58	
		НУ					2 688 616,59	
	Обороты за 2015	БУ			8 052 785,85		3 172 587,58	
		НУ					2 688 616,59	
	Товары и материалы	БУ			15 187,03		23 633,24	
		НУ			12 007,66		20 453,77	
	Обороты за 2015	БУ			15 187,03		23 633,24	
		НУ			12 007,66		20 453,77	
	Итого	БУ			0,14		11 018 752,42	
		НУ			0,14		10 430 453,01	
							11 018 752,42	0,14
							10 430 453,01	

Рисунок 18 – Оборотно- сальдовая ведомость по счету 90 «Продажи» за один месяц

Аналогичная процедура происходит со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», а именно делается так:

Сальдо прочих доходов и расходов = Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91-1) - Сумма прочих расходов (дебетовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91-2) [39]. Если сумма доходов превысила сумму расходов, то организация получила прибыль. Сумму прибыли отражают в конце месяца проводкой:

Дебет 91-9 Кредит 99 - отражена прибыль от прочих видов деятельности.

Счет 91 на конец каждого месяца иметь сальдо не должен. Однако субсчет 91-1 в течение года сальдо иметь могут, и их величина будет увеличиваться, начиная с января отчетного года[41].

Спасание расходов по прочей деятельности оформляется следующей проводкой:

Дт 91-9 «Прочие доходы и расходы» Кт 99 «Прибыли и убытки» - определен финансовый результат по прочей деятельности.

На рисунке 19 представлена оборотно-сальдовая ведомость по счету 99 "Прибыли и убытки" за один ноябрь месяц 2015г., где виден финансовый результат за представленный период.

000 "Енисейзолотоавтоматика"
Оборотно-сальдовая ведомость по счету 99 за Ноябрь 2015 г.
 Единица измерения: рубль (код по ОКЕИ 383)

Счет	Период	Показатели	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
99		БУ		39 913 038,83	6 840 303,33			33 072 734,9
		НУ		19 910 047,33	6 828 644,63			13 081 402,7
		Обороты за 2015		39 913 038,83	6 840 303,33			33 072 734,9
		БУ		19 910 047,33	6 828 644,63			13 081 402,7
		НУ		19 910 047,33	6 840 303,33			13 081 402,7
		Итого		39 913 038,83	6 840 303,33			33 072 734,9
				19 910 047,33	6 828 644,63			13 081 402,7

Рисунок 19- Оборотно-сальдовая ведомость по счету 99 «Прибыли и убытки» за один месяц

Годовой финансовый результат подводится по окончании года, точнее на 31 декабря соответствующего года. На рисунке 20 представлена оборотно-сальдовая

ведомость счета 99 «Прибыли и убытки», где отражены: доходы и расходы по счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»; временные и постоянные разницы.

Счет	Показатели	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
99.01							
Прибыли и убытки							
БУ				78 565 134,23	78 565 134,23		
НУ			12 781 583,00	85 031 967,53	72 250 384,53		
ПР				-3 716,95	-3 716,95		
ВР		12 781 583,00		-10 648 294,47	2 133 288,53		
Обороты за 2015				38 626 699,00	4 250 844,20		
НУ				5 312 357,01			
ПР				-1 605 210,72			
ВР				31 082 471,61			
Прибыль (убыток) от продаж				28 056 673,67	74 314 290,03		
БУ				69 468 881,72	72 250 384,53		
НУ				59 511,01	-3 716,95		
ПР				-41 654 391,26	2 133 288,53		
ВР				28 056 673,67	74 314 290,03		
Обороты за 2015				28 056 673,67	74 314 290,03		
НУ				69 468 881,72	72 250 384,53		
ПР				59 511,01	-3 716,95		
ВР				-41 654 391,26	2 133 288,53		
Сальдо прочих доходов и расходов				11 636 290,84			
БУ				10 005 258,08			
НУ				1 541 982,76			
ПР				-76 374,82			
ВР				11 636 290,84			
Обороты за 2015				10 005 258,08			
НУ				1 541 982,76			
ПР				-76 374,82			
ВР				245 470,72			
Обороты за 2015				245 470,72			
НУ				245 470,72			
ПР							
ВР							
Итого				78 565 134,23	78 565 134,23		
БУ				85 031 967,53	72 250 384,53		
НУ			12 781 583,00	3 716,95	3 716,95		
ПР				-10 648 294,47	2 133 288,53		
ВР		12 781 583,00					

Рисунок 20 - Оборотно- сальдовая ведомость по счету 99 «Прибыли и убытки» за год

Информационная структура счета 99 «Прибыли и убытки» для формирования итогового финансового результата должна обеспечить получение:

- системной достоверной информации о бухгалтерской прибыли – показателе, необходимом для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль путем соответствующей налоговой корректировки бухгалтерской прибыли;

- информации о формировании итогового показателя чистой нераспределенной прибыли, поступающей в распоряжение учредителей (участников) предприятия для распределения по завершении хозяйственно – финансового года и переносимой в декабре отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»[39].

В системе счетов, отражающих финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный год, должна сформироваться вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о финансовых результатах.

По окончании календарного года от суммы фактической бухгалтерской прибыли, полученной предприятием за отчетный год, в первоочередном порядке производится окончательный расчет причитающейся бюджету суммы налога на прибыль по установленной налоговой ставке[21].

Платежи по налогу на прибыль отражаются в течение года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»[42].

Сумма, оставшаяся после вычета из прибыли начисленного с нее налога, именуется чистой прибылью, что не соответствует международной учетной практике. В зарубежной литературе этот термин имеет иной смысл, под ним подразумевается сальдированный результат сравнения всех доходов и расходов предприятия, т. е. весь финансовый результат.

В учетной политике ООО "Енисейзолотоавтоматика" не отражено, какими налоговыми регистрами пользуется организация, а те регистры которые использует организации являются не совсем верными, поскольку сведения о возникновении разниц предоставлены не в полном объеме. Рекомендовано с 1 января 2017 г. ввести предлагаемые регистры учета налоговых разниц (Приложение Ч) и отразить эти изменения в учетной политике.

Учетные процедуры по формированию и списанию финансового результата выполняются автоматически в программе 1С Бухгалтерия.

В работе было выявлено, что возможности программного продукта 1С Бухгалтерия ограничены, в связи с чем приходится вручную в программе Excel вносить данные в регистры налогового учета (например регистр учета постоянных разниц), после чего итоговые суммы записываются в 1С Бухгалтерия. Разработчикам программы рекомендуется ввести необходимые изменения для полной автоматизации работы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целью деятельности любого коммерческого предприятия является прибыль, а значит учет доходов и расходов имеет принципиальное значение. Для обеспечения целесообразности существования предприятия в современных условиях, руководящему персоналу необходимо правильно вести бухгалтерский и налоговый учет, а так же контроль доходов и расходов своего предприятия. Показатели доходов и расходов являются важнейшими в системе оценки результативности и деловых качеств любого предприятия, степени его надежности и финансового благополучия как партнера.

В работе был изучен и обобщен опыт бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов на примере организации ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика", занимающейся выполнением строительно-монтажных работ.

В ходе работы были рассмотрены понятия и составляющие доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете; представлена классификация прочих доходов и расходов для целей бухгалтерского учета; рассмотрены условия признания доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета; изучено отражение доходов и расходов в бухгалтерской отчетности организации; исследован налоговый учет доходов и расходов на предприятии; оценена системность отражения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете организации с использованием программного продукта 1С Бухгалтерия.

В первой части работы более подробно был рассмотрен учет доходов для целей бухгалтерского и налогового учета. Значительная часть данного раздела посвящена понятию, классификации и условиям признания доходов для целей бухгалтерского и налогового учета. С этой целью дана производственно-хозяйственная характеристика объекта исследования, изложены аспекты учетной политики по учету доходов, перечислены особенности признания доходов, проанализировано раскрытие информации о доходах в финансовой отчетности предприятия. Кроме того, рассматривается порядок учета доходов в программном продукте 1С Бухгалтерия.

Вторая часть работы раскрывает особенности бухгалтерского учета и налогообложения расходов в ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика". В этой части кроме понятия, классификации и условий признания раскрывается порядок организации учета постоянных и временных разниц в учетной системе, и отражение расходов в программном продукте 1С Бухгалтерия.

По итогам работы были сделаны выводы и предложены рекомендации для ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика".

Начнем с рассмотрения нормативно-правовых документов, которым должна следовать организация для учета своих доходов и расходов. Учитывая специфику деятельности строительных организаций признание доходов и расходов регламентируется ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда". Кроме того Международные стандарты финансовой отчетности предлагают свое использование, а именно МСФО 11 "Договоры на строительство" [1]. Однако, в ходе работы было установлено, что в ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" период выполнения работ по какому-либо договору на строительство приходится на рамки "внутри календарного года", то есть дата начала и завершения договора на строительство приходятся на один отчетный период. Это значит, что ПБУ 2/2008 и международные стандарты к использованию не обязательны. Для учета доходов и расходов предприятие должно использовать ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации".

В ходе работы выявлены нарушения отнесения статей доходов и расходов к видам доходов и расходов. В ООО "Енисейзолотоавтоматика" доход от продажи материалов и от сдачи имущества в аренду учитывается, как доход от основного вида деятельности, что является грубым нарушением. Предполагается, что это сделано умышленно, для того, чтобы улучшить картину о финансовом положении организации, а так же упростить ведение учета, так как при таком отражении не будет возникать разниц в бухгалтерском и налоговом учете. Такое нарушение искажает структуру дохода, а значит информацию в отчете о финансовых результатах, что ведет к бухгалтерским последствиям. Согласно ст.15.11 КОАП нарушение является грубым, если искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов, а значит влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей.

Рекомендуется принять следующие меры в ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика":

- внести изменения в ученую политику с указанием перечня первичных документов для учета дохода от основного вида деятельности и прочей деятельности;

- документально закрепить формы учетных регистров;

- отразить в учетной политике доходы, которые относятся к доходам от обычных видов деятельности и прочих;

- пересмотреть учет доходов от продажи материалов, а именно отнести доход от этой деятельности к прочим, отражаем продажи на счете 91 "Прочие доходы и расходы";

- аналогичную процедуру произвести с расходами организации, рекомендуется закрепить в учетной политике перечень прямых расходов.

Так как нами были предложены рекомендации об изменении бухгалтерского учета доходов от продажи материалов, а именно отнесение дохода от этой деятельности к прочим доходам, то есть отражать продажи на счете 91 "Прочие доходы и расходы", то в налоговом учете этот доход так и будет учитываться, как доход реализации. При таких изменениях возникнет расхождение в бухгалтерском и налоговом учете между доходами от реализации товаров и имущественных прав в налоговом учете и доходами от обычных видов деятельности. Получившееся расхождение устраняется в программном продукте 1С Бухгалтерия, а значит возможности продукта полностью обеспечивают потребности ООО «ЕнисейЗолотоАвтоматика» в ведении налогового учета доходов.

Так же, из-за неверного ведения бухгалтерского учета доходов, появляются искажения в учете расходов, происходит завышение статьи расходов по обычным видам деятельности, в отличие от прочих.

В учетной политике не отражено, какими налоговыми регистрами пользуется организация, а те регистры которые использует ООО "Енисейзолотоавтоматика" являются не совсем верными, поскольку сведения о возникновении разниц предоставлены не в полном объеме. Рекомендовано ввести предлагаемые формы учета налоговых разниц и отразить изменения в учетной политике.

Учетные процедуры по формированию и списанию финансового результата выполняются автоматически в программе 1С Бухгалтерия, однако в работе было выявлено, что возможности программного продукта 1С Бухгалтерия ограничены, в связи с чем приходится вручную в программе Excel вносить данные в регистры налогового учета, после чего итоговые суммы записываются в программу 1С Бухгалтерия для подсчета финансовых результатов. Разработчикам программы рекомендуется ввести необходимые изменения для полной автоматизации работы.

Разработан ряд рекомендаций в части усовершенствования бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, в том числе с использованием программного продукта 1С Бухгалтерия. Введение представленных рекомендаций в учетную практику ООО "ЕнисейЗолотоАвтоматика" позволит более эффективно организовать учетный процесс.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Агеева, О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник для вузов / О.А. Агеева, А.Л. Ребизова. - М.: Юрайт, 2013. - 447 с.
2. Акашева В. В., Буянова А. С. Непроизводительные расходы и потери в строительстве, их влияние на себестоимость продукции [Текст] / А. С. Буянова, В. В. Акашева // Молодой ученый. — 2014. — № 1. — С. 343–346.
3. Акашева В. В., Морозкина Т. С. Особенности учета накладных расходов в строительных организациях // Молодой ученый. — 2014. — №18. — С. 324-327
4. Акашева В. В., Родькина Е. В. Особенности организации бухгалтерского учета в строительстве // Социально-гуманитарные и естественнонаучные исследования: теория и практика взаимодействия (Межвузовский сборник научных трудов). — Саранск: Ковылк. Тип., 2011.- С. 180–181.
5. Акимов В.В., Макарова Т.Н., Мерзляков В.Ф. Экономика отрасли (строительство): Учебник / В.В. Акимов, Т.Н. Макарова, В.Ф. Мерзляков, К.А. Огай. - 2-е изд. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 320 с.
6. Галенко В.Ю. Бухгалтерский и налоговый учет материалов в строительной организации / В. Ю. Галенко. - М. : Экон. газ., 2015. - 160 с.
7. Гейденрейх Е.Я. Комплексный подход к анализу финансовых результатов деятельности коммерческой организации // Экономика и социум. – 2015. - № 6-2. – С. 521-524. ; То же [Электронный ресурс].Режим доступа:http://iupr.ru/domains_data/files/zurnal_19/GEYDENREYH%20E.Ya.%20%28Socialn%20o-.pdf (17.05.2016).
8. Грибков А.Ю. Бухгалтерский учет в строительстве : практ. пособие / А.Ю. Грибков. - 9-е изд., стер. - М. : Омега-Л, 2011. - 426 с.
9. Динмухаметов И. Ф. Организация управленческого учета в строительных организациях [Текст] // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы III междунар. науч. конф. (г. Москва, июнь 2015 г.). — М.: Буки-Веди, 2015. — С. 63-65.
10. Журкина Т.А. Анализ финансовых результатов деятельности предприятия / Т.А. Журкина, В.П. Коротеев // Рос. предпринимательство. – 2015. – Т. 16, № 18. – С. 3023-3028. ; То же [Электронный ресурс]. – Режим доступа:<https://bgscience.ru/lib/9338/> (07.05.2016).
11. Загидуллина Г.М., Романова А.И. Экономика строительства: Учебник/Г.М.Загидуллина, А.И.Романова - 2 изд. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 360 с
12. <Информация> Минфина России № ПЗ-3/2015 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности"

13. Кабиева М.Г. Анализ результатов финансовой деятельности предприятия // Актуальные вопросы соврем. экономики. – 2015. - № 4. – С. 32-36.
14. Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. - М.: Юрайт, 2013. - 322 с.
15. Карпова Т.П., Шарафутина С.Ф. Учет затрат и калькулирование себестоимости готовых объектов и отдельных циклов работ при долевом строительстве: Моногр. / Карпова Т.П., Шарафутина С.Ф. - М.:Вуз.уч., НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 274 с.
16. Константинова, Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие / Е.П. Константинова. - М.: Дашков и К, 2011. - 288 с.
17. Крутякова Т. Л. Расходы и налоги; АйСи Групп - Москва, 2012. - 352 с.
18. Кучерявенко С. А., Вертопрахова Т. Проблемы бухгалтерского учета доходов и расходов в строительных организациях // Молодой ученый. — 2012. — №6. — С. 184-187.
19. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 "Договоры на строительство" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н)
20. Методические рекомендациями по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ, утвержденными приказом Минстройархитектуры РФ от 11.01.2000, № 3
21. Мещеряков С.А. Учет и анализ финансовых результатов корпоративных структур: проблемы и решения / С.А. Мещеряков, А.В. Борис // Соврем. аспекты экономики. – 2015. - № 12. – С. 69-77.
22. Надольская Н.А. Факторные модели анализа и особенности их применения в оценке финансовых результатов деятельности предприятия / Н.А. Надольская, Н.А. Пожитков // Наука и инновации в современных условиях : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. – Уфа, 2016. – С. 54-57. ; [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://os-russia.com/SBORNIKI/KON-98-1.pdf#page=54> (17.05.2016).
23. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы Семенихин В.В.. ГроссМедиа, 2012.
24. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы. Расходы при методе начисления Семенихин, Виталий Викторович . In: Налоги-журнал. 2012 (1):23-30; Общество с ограниченной ответственностью Издательская группа Юрист
25. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ: принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.: одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г.
26. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.

27. Низомов, С. Ф. Влияние отраслевой специфики строительных предприятий на организацию управленческого учета [Текст] / С. Ф. Низомов // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — № 1. — С. 307–313.
28. Парасоцкая Н.Н. Особенности бухгалтерского учета в строительстве / Н.Н. Парасоцкая, А.О. Шабанов. - Караганда : КЭУ, 2013. - 230 с.
29. Переверзев М.П., Лунева А.М. Бухгалтерский учет: учебник Под общ. ред. М.П. Переверзева. - 2-е изд. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 221 с.
30. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. [Текст] – М.: АБАК, 2009. – 104 с.
31. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н. (в ред. приказа Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н).
32. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н. (в ред. приказа Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н).
33. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утв. приказом Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н
34. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина РФ от 19.11.02 №114н.
35. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 26.03.2007 г. № 26н)
36. Поляка Г. Б., Романова А. Н. Налоги и налогообложение: учебник / под ред. Г. Б. Поляка, А. Н. Романова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 400 с.
37. Постовалова, А. Ю. Требуется знание 1С. "1С:Бухгалтерия 8.2" / А. Ю. Постовалова, С. Н. Постовалов. — СПб.: БХВ-Петербург, 2011. — 250 с.
38. Салимова Ж.Л. Основы учета доходов и расходов в строительной компании / Ж.Л. Салимова, В.Д. Чая // Аудит и финансовый анализ. - 2012. - № 3. - С. 47-51. ;[Электронный ресурс]. — Режим доступа:http://www.auditfin.com/fin/2012/3/2012_III_02_06.pdf (07.05.2016).
39. Салимова Ж.Л. Особенности финансово-хозяйственной деятельности строительных компаний в России // Аудит и финансовый анализ. - 2012. - № 1. - С. 54-57. ;[Электронный ресурс]. – Режим доступа:http://www.auditfin.com/fin/2012/1/2012_I_02_08.pdf (07.05.2016).

40. Салимова, Ж. Л. Основы учета доходов и расходов в строительной компании [Текст] / Ж. Л. Салимова; В. Д. Чая // Аудит и финансовый анализ. — 2012. — № 3. — С. 47–51
41. Сотникова Л.В. Аудит в строительных организациях : практ. пособие / Л. В. Сотникова, Н.В. Савина ; под ред. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ, 2012. - 209 с.
42. Устинова, А. Н. Роль бухгалтерского учета и управленческого анализа в обеспечении финансовой устойчивости строительно-производственных кооперативов, их социально-экономическое значение в России [Текст] / А. Н. Устинова [и др.] // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — № 1. — С. 41–48.
43. Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"
44. Церпенто С.И. Бухгалтерский учет в строительстве : учеб. пособие / С.И. Церпенто, Н. В.Предеус. - 3-е изд., перераб. и доп. - М. : КноРус, 2011. - 435 с.
45. Чайковская Л.А. Искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций и способы их выявления и предупреждения : монография / Л.А. Чайковская, М.В. Михеев. - М. : Аудитор, 2014. - 193 с.
46. Чая, В. Т. Концептуальные основы управленческого учета в строительстве [Текст] / В. Т. Чая, Ж. Л. Салимова // Аудит и финансовый анализ. — 2011. — № 4. — С. 93–95
47. Шабля А.П. Бухгалтерский учет в строительстве : учеб. пособие / А.П. Шабля. - М. : Проспект, 2015. - 172 с.
48. Шишкоедова Н.Н. Бухучет для начинающих / Н.Н. Шишкоедова. – М. : РОСБУХ, 2010.
49. Шумейко, М. В. Методология интернационального финансового учета в строительстве / М. В. Шумейко // Экономический анализ: теория и практика. — 2012. — № 4.- С.31–38
50. Щербакова В.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.И. Щербакова. - М.: ИД ФОРУМ: НИЦ Инфра-М, 2013. - 352 с.