**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

Глава 1 Теоретические и методологические основы учета и аудита расчетов с бюджетом

1.1 Теоретические и методологические основы учета и аудита расчетов с бюджетом

1.2 Система налогов и сборов и особенности их учета

1.3 Характеристика основных налогов взыскиваемых с юридических лиц

Глава 2 Учет расчетов предприятия с бюджетом

2.1 Общие сведения об ОАО СМК «Роса»

2.2 Учет налогов на предприятии ОАО СМК «Роса»

2.3 Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость

2.4 Учет налога на прибыль

2.5 Учет налога на доходы с физических лиц

2.6 Учет единого социального налога

2.7 Учет расчетов по водному налогу

2.8 Учет региональных налогов: налога на имущество и транспортного налога

2.9 Единый налог на вмененный доход

2.10 Учет местных налогов: земельный налог

Глава 3 Аудит расчетов предприятия с бюджетом

3.1 Цели, задачи, источники и подготовительный этап аудита расчетов с бюджетом

3.2 Аудит расчетов по федеральным, местным и региональным налогам и сборам на предприятии ОАО СМК «Роса»

3.3 Аудиторское заключение

Заключение

Список использованной литературы

**ВВЕДЕНИЕ**

Налогообложение находится на стыке всех социально-политических и экономических интересов общества. От того, насколько рационально определено и рассредоточено между плательщиками налоговое бремя, зависит успех индивидуального и корпоративного бизнеса, а значит, и богатство нации в целом. По содержанию налоговой политики можно судить о типе государства, о прочности его правовых основ и об устремлениях бюрократического аппарата, призванного поддерживать эти основы.

Важнейшим элементом рыночной экономики является налоговая система. Налоги представляют собой обязательные платежи, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и граждан по ставкам, установленным в законном порядке. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. При создании или реформировании налоговой системы главный предмет работы – не снижение (или повышение) налогов, а их гармонизация. Налоговая система должна оптимально соответствовать уровню экономического развития страны.

В современном обществе налоги – это основной источник доходов государства. Именно налоги лежат в основе доходной части федерального, регионального и местных бюджетов любой развитой страны.

Налоги – это мощнейшее орудие в руках тех, кто определяет социально-политические и экономические ценности в государстве. Для экономики важны содержание и конечные цели действия налогового механизма. Поэтому, как бы ни называлась форма принудительного, неэквивалентного, безвозвратного изъятия доли дохода гражданина или предприятия, она всегда будет выражать одностороннее движение денежной формы стоимости от ее создателей к государству. Платить налоги обязан каждый гражданин, тем самым он вносит посильный вклад в обеспечение цивилизованного образа жизни всей нации.

Тема данной дипломной работы является достаточно актуальной по следующим основаниям:

* использование налогов — относится к экономическим методам управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предпринимателей и предприятий любой ведомственной подчиненности, любых форм собственности и организационно-правовых предприятий;
* с помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей и предприятий с федеральными, региональными и местными бюджетами, регулируется внешнеэкономическая деятельность, включая привлечение иностранных инвестиций;
* налоговые платежи — основной источник поступления денежных средств, с помощью которых государство осуществляет свои общественные функции;
* за счет налогового обложения формируется система социального обеспечения и система распределения доходов между людьми.

Основными целями и задачами при написании данной работы являются:

* систематизация, закрепление и углубление теоретических и практических знаний по специальности, их применение при решении конкретных экономических задач;
* приобретение навыков ведения самостоятельной работы;
* применение методики исследования.

Объектом исследования данной работы являются учет и аудит расчетов с бюджетом на предприятии ОАО СМК «Роса», а предметом исследования — организационные основы и методические приемы учета и проведения аудита расчетов с бюджетом на предприятии.

Дипломная работа состоит из трех глав.

В Главе первой отражены теоретические и методологические основы учета и аудита расчетов предприятия с бюджетом; раскрыты понятие, элементы, функции и сущность налогов и сборов, особенности их учета.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили фундаментальные положения экономической теории, нормативные, инструктивные, методические и справочные материалы по аудиту, бухгалтерскому учету и налогообложению, работы отечественных экономистов и практиков-аудиторов в области проведения аудиторских проверок.

Во второй главе дана краткая характеристика и учетная политика предприятия ОАО СМК «Роса», рассмотрен учет налогов и сборов на примере рассматриваемого предприятия, на материалах которого выполняется работа и проводится анализ изучаемой проблемы с использованием экономико-математических методов, результаты проведения исследования оформлены в виде таблиц, исследуется динамика различных показателей.

В третьей глава проведен аудит исчисления и уплаты налогов в бюджет за 2005-2006 годы на примере ОАО СМК «Роса», исследованы основные направления проведения ауди­торских проверок расчетов с бюджетом на предприятии.

По результатам проведенного аудита составлено аудиторское заключение, представляющее собой мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности.

**ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ**

**1.1 Теоретические и методологические основы учета и аудита расчетов с бюджетом**

В последнее десятилетие минувшего века в России произошли серьезные изменения в налоговой политике и, безусловно, наиболее значимым стало вступление Налогового кодекса. Налоговый кодекс – это комплексный нормативный правовой акт, который содержит и процессуальные нормы. Кодекс четко определяет полномочия органов исполнительной власти по изданию конкретных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения. Тем самым ограничена возможность регулирования налоговых правоотношений подзаконными актами.

В Налоговом кодексе сформулированы принципы налогообложения и основные принципы (начала) законодательства о налогах и сборах. Они существенно различаются. Общие принципы налогообложения и сборов раскрываются в первой части Кодекса, а основные принципы (начала) законодательства о самих налогах – во второй (специальной) части. В ней дается содержание элементов конкретного налога. Основные принципы (начала) являются ориентиром в первую очередь для государства и законодателя, которые формируют национальный режим налогообложения и налоговую политику [5].

В Налоговом кодексе РФ в ст.8 дается понятие налога и сбора:

п.1. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

п.2. Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных правил или выдачу разрешений (лицензий) (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ).

В ст.12 Налогового кодекса РФ дается виды налогов и сборов взимаемых на территории Российской Федерации:

п.1. В Российской Федерации установлены следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

п.2. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК и обязательны к уплате на всей территории РФ;

п.3. Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ;

п.4. Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

В основе моей дипломной работы лежит изучение работ отечественных авторов, излагается социально-экономическая сущность исследуемой работы.

Как отмечают Н.В. Пошерстник и М.С. Мейксин: «Налог – обязательный платеж, взимаемый государством с физических и юридических лиц. Налоги и сборы являются основными источниками формирования государственного и местного бюджетов. Основная функция налогов регулировать экономику. С помощью рычагов налоговой политики государство оказывает воздействие на состояние хозяйственной конъюнктуры, стимулирует экономический рост» [31].

Скворцов О.В. проводит разграничение понятий «налоги» и «сборы»: «Порядок уплаты, последствия неуплаты и другие аспекты регулирования у налогов и сборов различаются. Многие понятия, применимые к налогам (налогоплательщик, налоговый агент, объект налогообложения), не применимы к сборам. Однако, учитывая, что предусмотренные в Налоговом кодексе сборы обладают основными признаками с определенной особенностью их исчисления и уплаты, нормы Налогового кодекса распространяются на них как на налоги. В перечень федеральных налогов включены Единый социальный налог, взносы в Фонд социального страхования РФ. В соответствии с Налоговым Кодексом взносам в государственные социальные внебюджетные фонды придается налоговый характер» [28].

Сучилин А.А., в свою очередь, отмечает: «Налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В данной трактовке налога выделяются следующие основные моменты, важные для понимания сути налогообложения:

* прерогатива законодательной власти утверждать налоги;
* главная черта налога — односторонний характер его установления;
* уплата налога — обязанность налогоплательщика — не порождает встречной обязанности государства» [29].

Экономическая сущность налога проявляется через его функции. Каждая из выполняемых налогом функций имеет внутренние свойства, признаки и черты данной экономической категории.

Функции налогов.

1. Фискальная функция. Обеспечивает формирование финансовых ресурсов государства необходимых для реализации бюджетной, социальной и иных программ, а также для существования государственных институтов.
2. Экономическая функция. Предназначена для социально-справедливого перераспределения доходов, в зависимости от социально-экономических приоритетов или значимости субъектов предпринимательства, т.е. это инструмент косвенного регулирования экономики.
3. Регулирующая функция. Проявляется в том, что налоги являются инструментом оказания влияния, на воспроизводство, стимулируя или замедляя его темпы, платежеспособный спрос, накопление капитала, НТП и т.д.
4. Контрольная функция. Заключается в том, что с помощью налогов государство осуществляет контроль за доходами и расходами налогоплательщиков.
5. Социальная функция.

Все функции налога не могут существовать независимо одна от другой, они взаимосвязаны, взаимозависимы и в своем проявлении представляют собой единое целое.

Разграничение функций налога носит в значительной мере условный характер, поскольку они осуществляются одновременно. Отдельные черты одной функции непременно присутствуют в других.

С помощью фискальной политики формируются доходы государства, необходимые для реализации политических, социально-экономических задач. Государство осуществляет распределительные функции, формируя доходы и расходы (федерального, регионального, местного бюджетов), обеспечивая социальную защиту определенных категорий населения.

Сущность регулирующей функции проявляется в дифференцированном подходе к различным отраслям, видам деятельности, регионам. Регулирующая функция проявляется в форме льгот и санкций. Налоговые льготы стимулируют развитие перспективных отраслей, обеспечивают вложения инвестиций в основной капитал, налоговые санкции выступают проявлением контрольной функции. Количественное отражение налоговых поступлений и их сопоставление с потребностями государства в финансовых ресурсах проявляется в контрольной функции.

Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и финансовую политику.

Система налогов обладает разветвленной структурой, в ней представлено множество разнообразных видов и типов налогов. Классификационные признаки являются объективными критериями разграничения налогов, предопределенными самой экономической природой налога. Налоги классифицируются по уровням взимания, по методу установления, источникам выплат, по субъекту уплаты, по методу исчисления и т.д.

Согласно статье 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги или сборы.

В соответствии со статьей 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

* объект налогообложения;
* налоговая база;
* налоговый период;
* налоговая ставка;
* порядок исчисления налога;
* порядок и сроки уплаты налога.

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Налогового кодекса.

Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и физических лиц. Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров (работ, услуг) организацией или индивидуальным предпринимателем признается передача на возмездной основе (т.ч. товарами, работами, услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе (ст. 39 НК РФ).

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются Налоговым кодексом. Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются Налоговым кодексом. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных Налоговым Кодексом.

В соответствии со статьей 21 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. В статье 56 НК РФ указано, что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или платель­щиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. То есть налоговые льготы могут состоять в уменьшении размера подлежащего уплате налога и (или) сбора, полном освобождении от уплаты налога и (или) сбора, в предоставлении отсрочки, рассрочки по уплате налога и (или) сбора.

Статьей 57 НК РФ гласи: сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается статьей 58 Налоговым Кодексом РФ. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных Налоговым Кодексом.

В России при переходе от административно-командной системы управления экономикой на рыночные методы хозяйствова­ния изменились и формы контроля государства за предпринимательской деятельностью. Сейчас каждое предприятие — это самостоятельно хозяйствующий субъект, осуществляющий свою деятельность без какого-либо руководства со стороны вышестоящих министерств и ведомств, без регулирующего воздействия государственного плана. Поэтому оценка результатов хозяйственной деятельности предприятий приобретает совершенно иное значение. Это необходимо для установления налоговых отношений между государством и хозяйствующими субъектами. Публичные интересы государства и общества потребовали, чтобы вся деятельность по формированию себестоимости продукции (работ, услуг), выявлению финансового результата, объектов налогообложения проводилась по единым правилам, чтобы установить единообразие всех финансовых отношений предприятия с государством.

При переходе к рыночным отношениям возникла необходимость в новом инструменте оценки хозяйственной деятельности предприятия — аудите.

Система нормативного регулирования аудита в России находится в стадии становления. Это связано с формиро­ванием новой организационно-правовой структуры аудиторской деятельности в Российской Федерации в соответствии с требованиями Закона «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001г.

Это концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской дея­тельности в Российской Федерации, который должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых актов: Гражданского Кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Федеральных законов «О бухгалтерском учете», «О лицензировании отдельных видов деятельности» и др.

В соответствии с Законом аудиторская деятельность — это проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности пред­приятий, состояния платежей, общего состояния хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, оценка его активов и пассивов, иных сторон хозяйствования, осуществляемая независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами в двух направлениях:

* проведение объективного анализа состояния дел хозяйствующего субъекта, когда этого требует в обязательном порядке закон или уполномоченные на то государственные органы (обязательная аудиторская проверка);
* по собственной инициативе хозяйствующего субъекта, когда он нуждается в оценке состояния своих дел с помощью независимого анализа или когда он стремится подтвердить надлежащий уровень хозяйствования и надежность своего положения перед другими участниками оборота [2].

Аудиторские организации в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных стандартов аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, кото­рые осуществляются в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Стандарты аудиторской деятельности - это нормативные правовые документы, регламентирующие единые требования к порядку осуществления, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Таким образом, стандарты — это определенные требования к самому аудиту, процессу аудита и аудиторскому заключению.

Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. утверждены шесть Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»; №2 «Документирование аудита»; №3 «Планирование аудита»; №4 «Существенность в аудите»; №5 «Аудиторские доказательства»; №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Постановлением Правительства РФ № 405 от 04.07.2003 г. утверждены следующие Федеральные стандарты аудиторской деятельности: №7 «Внутренний контроль качества аудита»; №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»; №9 Аффилированные лица»; №10 «События после отчетной даты»; №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Под объектами аудита понимают отдельные или взаимосвязанные экономические, организационные, информационные или иные стороны функционирования изучаемой системы, состояние которых может быть оценено количественно или качественно.

Если рассматривать налоговые платежи как объект аудиторской проверки, то при оценке их качественных и количественных характеристик следует иметь в виду, что:

* по виду налоги представляют собой расчеты, осуществляемые с бюджетом и внебюджетными фондами;
* расчет налогов это постоянный процесс на протяжении всего времени деятельности предприятия, поэтому анализ будет зависеть от целей аудиторской проверки (при подтверждении статей отчетности - учет в качестве объекта изучения будет рассматриваться в прошедшем и настоящем времени; при минимизации налоговых платежей и построении схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством — учет в качестве объекта изучения будет рассматриваться в настоящем и будущем времени);
* по характеру оценки состояния налоги относятся к объектам с количественными характеристиками;
* по продолжительности нахождения в поле деятельности аудита налоги постоянно находятся в поле зрения аудиторского внимания [32].

Системность классификации объектов определяет использование специфических приемов, составляющих метод аудиторской деятельности.

Метод аудита — это совокупность приемов, используемых для оценки состояния изучаемых объектов.

Используемые приемы можно объединить в три группы: определение состояния объектов в натуральном виде, сопоставление, оценка.

Приемы первой группы — осмотр, пересчет, взвешивание, измерение — позволяют определить количественное состояние объекта; лабораторный анализ, цель которого определение каче­ственного состояния объекта.

Сопоставление позволяет определить отклонения действительного состояния объектов от норм и нормативов, прогнозных показателей.

Приемы третьей группы, связанные с оценкой прошлого, настоящего и будущего состояния объектов, являются логическим завершением процесса сопоставления. Содержанием всех аудиторских операций в сфере экономики является оценка, т. е. правильное восприятие существенных сторон процессов — объектов аудиторского изучения.

При проведении аудита расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами на предприятии основными приемами являются сопоставление и оценка.

Особое внимание надо обратить на методы документальной проверки, как наиболее часто используемые в аудиторской практике, относящиеся к группе сопоставлений.

Методы документальной проверки можно условно разделить на две группы.

1. Методы формальной проверки документов:

* проверка соблюдения правил составления, полноты и подлинности оформления документов (от правильности оформ­ления документов зависит объективность всей последующей анализируемой информации; первичные документы являются основанием для записи в регистры бухгалтерского учета);
* сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами, что позволяет выявить завышение (занижение) себестоимости продукции (работ, услуг), правильность применения льгот, ошибки при исчислении и уплате налогов;
* проверка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам (позволяет выяснить правомерность разнообразных хозяйственных операций);
* счетный контроль (позволяет определить правильность исчисления налоговых платежей при заполнении налоговых деклараций).

2. Методы проверки реальности отраженных в документах обстоятельств:

* сопоставление данных документов, отражающих смысл совершенных операций, с данными документов, которые явились основанием для этих операций (для использования этого метода необходимо знать, в каких производных документах отражены данные, фиксируемые в первичных документах);
* проверка записей в регистрах бухгалтерского учета (позволяет определить достоверность и точность отчетных данных — бухгалтерский баланс с прилагаемыми к нему формами отчетности проверяют путем взаимоконтролируемых показателей, содержащихся в них, затем с соответствующими данными регистров синтетического, аналитического учета, а за­тем первичных документов);
* сканирование (непрерывный просмотр операций для выявления нетипичных);
* встречная проверка (этот метод особенно эффективен при изучении операций, связанных с получением товаров, денежных и других средств в одной организации и отпуском их другой; состоит в сопоставлении различных экземпляров одного и того же документа для установления тождественности всех экземпляров);
* взаимная проверка (проводится по взаимосвязанным операциям в одной организации);
* контрольное сличение (применяют при проверке складских товарных операций);
* восстановление натурально-стоимостного учета (на основе первичных документов по приходу и расходу товарно-материальных ценностей полностью восстанавливается их натурально-стоимостный учет с целью выявления недостач одного вида ценностей и излишков других, которые до этого в стоимостном учете взаимно перекрывались).

**1.2 Система налогов и сборов и особенности их учета**

В Налоговом кодексе РФ статья 12 установлен исчерпывающий закрытый перечень региональных и местных налогов и сборов. Это должно воспрепятствовать процессу формирования разных налоговых схем в регионах, возникновению конфликтных ситуаций в межбюджетном соперничестве и способствовать сохранению единого экономического пространства Российского государства. Полномочия в налоговой сфере между органами законодательной власти Российской Федерации, субъектов РФ и местным самоуправлением исходя из того, что все федеральные, региональные и местные налоги и сборы являются элементами единой налоговой системы Российской Федерации. При этом предусматривается установление правовых механизмов взаимодействия всех элементов единой налоговой системы РФ.

В Налоговом кодексе РФ, вступившем в действие с 1 января 1999 года опреде­лено 9 федеральных, 3 региональных и 2 местных налогов.

Система налогов и сборов, установленная Налоговым Кодексом статьями 13-15, представлена ниже.

Статья 13. Федеральные налоги и сборы (в редакции Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ)

К федеральным налогам и сборам относятся:

1. налог на добавленную стоимость;
2. акцизы;
3. налог на доходы физических лиц;
4. единый социальный налог;
5. налог на прибыль организации
6. налог на добычу полезных ископаемых;
7. водный налог;
8. сбор за право пользования объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
9. государственная пошлина.

Статья 14. Региональные налоги (в редакции Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ)

К региональным налогам относятся:

1. налог на имущество организаций;
2. налог на игорный бизнес;
3. транспортный налог.

Статья 15. Местные налоги

(в редакции Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ)

К местным налогам относятся:

1. земельный налог;
2. налог на имущество физических лиц;

Статья 18. Специальные налоговые режимы (в редакции Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ)

Специальные налоговые режимы - система мер налогового регулирования, применяемая в случаях и в порядке, установленных Налоговым Кодексом РФ.

Налоги и сборы Российской Федерации разделены на три труппы: федеральные налоги и сборы, региональные налоги и сборы и местные налоги и сборы.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются Налоговым Кодексом и обязательны на всей территории Российской Федерации.

Региональные налоги устанавливаются, изменяются или отменяются законами субъектов Российской Федерации в соответствии с Налоговым Кодексом. Они обязательны к уплате на всей территории субъекта Российской Федерации.

Местные налоги устанавливаются, изменяются или меняются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления в соответствии с Налоговым Кодексом. Они обязательны к уплате всей территории муниципального образования.

В зависимости от метода взимания налоги делятся на прямые и косвенные.

Прямые налоги устанавливают непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством. Примером прямого налогообложения в российской налоговой системе могут служить: налог на доходы физических лиц, налог на прибыль. Налоги на имущество как юридических, так и физических лиц и ряд других налогов. В данном случае основанием для обложения являются владение и пользование доходами и имуществом.

Косвенные налоги взимаются в сфере потребления, т.е. в процессе движения доходов или оборота товаров. Они включаются в виде надбавки в цену товара, а также тарифа на работы или услуги и оплачиваются потребителем. Владелец товара, работы или услуги при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление и предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. Субъектом налога в данном случае является продавец товара, выступающий в качестве посредника между государством и фактическим плательщиком налога. Примером косвенного налогообложения служат: налог на добавленную стоимость, акцизы.

Для государства косвенные налоги являются наиболее простыми с точки зрения их взимания. Эти налоги привлекательны для государства еще и тем, что их поступления в казну прямо не привязаны к финансово-хозяйственной деятельности субъекта налогообложения и фискальный эффект достигается даже в условиях спада производства и убыточной работы предприятия.

Кодексом уточнены понятия налога и сбора. Под налогом понимают обязательный, индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Основными признаками налога являются:

а) отчуждение принадлежащей налогоплательщику собственности;

б) односторонний характер его установления;

в) принудительный характер его взимания;

г) индивидуально-безвозмездный платеж;

д) безвозвратность его взыскания.

Под сбором понимают обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственным органом, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

При уплате сбора всегда присутствуют специальная цель, специальный интерес, существует некая возмездность, за счет сборов покрываются издержки взимающего его учреждения.

Начисленные налоги, сборы, пошлины отражаются по кредиту пассивного счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету различных счетов в зависимости от источников возмещения налогов, сборов, пошлин. По данному признаку различают следующие налог сборы, пошлины:

* относимые на счета продажи (90, 91) — НДС, акцизы;
* включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг и капитальные вложения (дебетуются счета 08, 20, 23, 25, 26, 29, 97, 44) налог с владельцев транспортных средств, налог на приобретение транспортных средств, земельная пошлина, арендная плата за землю, отчисления во внебюджетные экономические фонды в виде платы за нормативные выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и др.;
* уплачиваемые за счет прибыли до ее налогообложения (дебет счета 91, кредит счета 68) — налог на имущество, и др.;
* уплачиваемые из прибыли (дебет счета 99, кредит счета 68) - налог на прибыль;
* уплачиваемые за счет доходов физических и юридических лиц — налог на доходы физических, НДС и налог на доходы, уплачиваемые за счет средств, перечисляемых иностранным юридическим лицам (дебетуют счета учета расчетов, кредитуют счет 68).

Кроме того, по кредиту счета 68 и дебету счетов 99 «Прибыли и убытки» и 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (в части расчетов с виновными лицами) отражают начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов. В корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» по счету 68 отражают суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над суммой налогов и сборов.

По отдельным субсчетам счета 68 сальдо может быть и дебетовым, и кредитовым. В связи с этим счет 68 может иметь развернутое сальдо на конец месяца, т.е. и дебетовое, и кредитовое.

**1.3 Характеристика основных налогов взимаемых с юридических лиц. Федеральные налоги и их регулирование**

Федеральные налоги устанавливаются и регулируются на федеральном уровне, т.е. нормативными документами, принятыми правительством РФ и президентом РФ.

В настоящее время почти все федеральные налоги регулируются НК РФ (раздел 8 НК РФ). Постепенно налоговый кодекс будет заполнен федеральным налогами т.к. продолжается реформирование налоговой системы. Отдельные налоги не включенные в налоговый кодекс до сих пор регулируются федеральными законами. Поскольку налоги являются основным источником доходов государства, то именно государство заинтересованно в правильном подходе к формированию налогового механизма и налоговой политик в стране.

При формировании бюджетов разных уровней за счет налогов жестко соблюдается правило зачисления и зачета налогов в строго определенные уровни бюджета в соответствии с бюджетной классификацией. Если налог является федеральным то это значит, что он регулируется федеральным законодательством, но может распространятся между бюджетами разных уровней, так примером является налог на прибыль. Ежегодно при формировании бюджета на следующий год осуществляется распространение этого налога по трем уровням бюджета: федеральный, региональный и местный, причем распространение процентов по бюджетам изменяется, а общая ставка остается такой же 24%. Все остальные налоги как правило регулируются законодательством на том уровне бюджета, к которому относится и зачисляются.

К федеральным налогам относятся:

1. НДС регулируется главой 21 НК РФ.

2. Акцизы регулируются главой 22 НК РФ.

3. НДФЛ регулируется главой 23 НК РФ.

4. ЕСН регулируется главой 24 НК РФ.

5. Налог на прибыль регулируется главой 25 НК РФ.

6. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов регулируются главой 25.1 НК РФ.

7. Водный налог регулируется главой 25.2 НК РФ.

8. Государственная пошлина регулируется главой 25.3 НК РФ.

9. Налог на добычу полезных ископаемых регулируется главой 26 НК РФ.

Единый социальный налог

Введен в действие 1.01.2001 г. регулируется 24 главой НК РФ.

Налогоплательщиками являются предприятия, работодатели и частные индивидуальные предприниматели, осуществляющие выплаты доходов в пользу наемных работников, а также адвокаты, родовые общины, крестьянские хозяйства малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями. Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплаты единого налога на вмененный доход или на упрощенную систему налогообложения не являются плательщиками ЕСН. Обязательна к уплате остается страховая часть в пенсионный фонд.

Объектом налогообложения для работодателей признаются выплаты и вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу наемных работников по всем основаниям.

Налоговая база для работодателей определяется как сумма доходов начисленных ими за налоговый период в пользу работников. Налогооблагаемая база определяется отдельно по каждому работнику с начала отчетного периода, в течение каждого месяца нарастающим итогом. Причем отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд.

Ставки по налогу. Единая ставка 26%, в т.ч. пенсионный фонд - 20%, фонд социального страхования - 2,8%, фонд медицинского страхования – 3,2%. 20% пенсионного фонда распадается: 10% - социально-страховая часть, 4% - накопительная часть, 6% - федеральная часть. По медицинскому страхованию распадается: федеральный – 0,8%, территориальный – 2,0%.

ЕСН не облагаются:

* 1. Государственные пособия (пособия по временной нетрудоспособности, по уходу за больным ребенком, по беременности и родам);
  2. Все виды компенсационных выплат;
  3. Суммы единовременной материальной помощи, оказывающиеся в связи стихийными бедствиями, террористическими актами, смертью члена семьи или другими чрезвычайными обстоятельствами;
  4. Сумма компенсации стоимости санаторно-курортных путевок и оздоровительные учреждения, расположенные в РФ, кроме туристических путевок;
  5. Сумма, накопленная на лечение и медицинское обслуживание работников и членов их семей, если оплата производится за счет чистой прибыли (если учреждение имеет лицензию);
  6. Суммы командировочных расходов, расходов на повышение профессионального уровня работника;
  7. Сумма материальной помощи, выплачиваемая ФЛ в размере на более 3000р. и прочие выплаты в соответствии со ст.238 НК РФ.

Ставка по ЕСН носит регрессивный характер, т.е. понижается с увеличением объекта налогообложения.

Налоговый период – 1 календарный год.

Отчетный период – квартал, полугодие, 9 мес., год.

Оплата налога в бюджет осуществления в день выдачи з/п, но не позднее 15 числа следующего месяца за отчетным периодом.

Срок подачи отчетности:

Федеральная Инспекция - до 15 числа;

Пенсионный фонд, налоговая инспекция – до 20 числа.

**Налог на добавленную стоимость**

Налогоплательщиками являются предприятия и предприниматели, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг на территории РФ, а также перемещение товаров через таможенную границу РФ.

Объектом налогообложения являются операции по реализации товаров, работ, услуг.

Налогооблагаемая база определяется исходя из расчета суммы реализации товаров, работ, услуг с товарной наценкой, с применением налоговых вычетов т.е. за минусом НДС уплаченного поставщиком в цене товара при его приобретении т.е. это входной НДС.

Возмещать из бюджета сумму входного НДС можно только в том случае, если поставщик оформил на товар счет-фактуру и осуществлена полностью поставка товара на склад покупателя, и осуществлена оплата товара поставщику. Для правильного исчисления налогооблагаемой базы по НДС необходимо правильно вести бухгалтерский учет по поступившим суммам НДС и по начисленным при реализации товара.

Ставки по НДС.

0% по товарам, перемещаемых через территорию РФ;

10% применяется для реализации товаров, которые являются социально-значимыми, товары для детей или продукты питания, строго утвержденные законодательством. (Пр.: мясные, молочные, хлебобулочные изделия, сахар, мука и т.д.)

Все остальные товары, работы, услуги осуществляются по ставке 18%.

Для правильного исчисления НДС по ставкам 10% и 18% на предприятии нужно вести аналитический учет.

Льготы по НДС.

1. Услуги социальной защиты по уходу за больными, инвалидами.
2. Реализация продуктов питания школьным и студенческим столовым, детским садам, если они финансируются из бюджета.
3. Услуги по содержанию детей в детских садах, в кружках, секциях, студиях.
4. Реализация услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.
5. Услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в т.ч. медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации.
6. Услуги в сфере образования по проведению некоммерческими организациями учебно-производственного или воспитательного процесса.
7. Реализация ремонтных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций.
8. Работы, выполняемые в период реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ.
9. Услуги, оказываемые уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными, органами местного самоуправления и другими должностными лицами при предоставлении организациям и Федеральной Инспекции определенных прав.
10. Реализация товаров, работ, услуг, за исключением подакцизных товаров, реализованных в рамках оказания безвозмездной помощи РФ в соответствии с ФЗ «О безвозмездной помощи РФ» и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи РФ.

Налоговый период - 1 календарный месяц.

Отчетный период - 1 месяц.

Сроки уплаты отчетности совпадают и установлены до 20 числа месяца следующего за отчетным.

Налог на доходы физических лиц

Это федеральный налог и регулируется он главой 23 НК РФ.

Налогоплательщиками являются ФЛ, резиденты и нерезиденты РФ, получающие доходы по всем основаниям на территории РФ.

Объектом налогообложения являются доходы ФЛ, полученные на территории РФ.

Налогооблагаемая база определяется как совокупные доходы налогоплательщика с учетом применяемых налоговых вычетов (льгот), исчисленная по каждому виду деятельности ФЛ отдельно, для начисления по разным налоговым ставкам.

Ставки по НДФЛ:

30% для нерезидентов РФ (иностранных граждан);

35% с доходов, полученных от выигрышей в лотереи, от участия в различных играх и т.д.;

9% от доходов, полученных от дивидендов;

13% по всем остальным доходам.

Льготы по НДФЛ представлены в виде налоговых вычетов, которые в свою очередь представлены в виде 4 групп: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

Налоговый период – 1 календарный год.

По НДФЛ налогоплательщик заполняет налоговую декларацию, если считает необходимым получить социальные, имущественные вычета, а также в случае, когда доходы получены от разных источников и есть необходимость правильно рассчитать НДФЛ и самостоятельно. Налоговая декларация подается до 30.04, последний срок оплаты в бюджет до 15.07.

Если налогоплательщик по результатам заполнения налоговой декларации должен получить денежные средства из бюджета как переплату по НДФЛ, то он обязан на основании уведомления налогового инспектора, оформить заявление и указать номер своего счета в сберегательном банке для переплаты на свой счет. Налогоплательщик также может обратиться в налоговую инспекцию с просьбой зачислить переплату в счет будущих налогов.

Предприятие, осуществляющее выплату доходов в пользу ФЛ обязано удержать НДФЛ у источника его выплаты и перечислить его в бюджет, а также представить сведения в налоговую инспекцию о суммах доходов, начисленных в пользу ФЛ.

Налоговые агенты подают сведения по НДФЛ до 30.03 после отчетного периода.

Акцизы

Налогоплательщиками являются организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Объектом налогообложения является реализация производственных подакцизных товаров, получение на территории РФ нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющим свидетельство, передача конфискованных и подакцизных товаров, передача подакцизных товаров для собственных нужд, передача на территории РФ организацией произведенных ею подакцизных товаров в уставном капитале организации.

Подакцизные товары:

- алкогольная продукция;

- спирт этиловый из всех видов сырья;

- парфюмерно-косметическая продукция, если разлита по флаконам, объемом более 150 мл.;

- табак;

- автомобильный бензин;

- дизельное топливо;

- пиво;

-природный газ и др.

Налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров, как в натуральном выражении, так и в стоимостном.

Ставки по акцизам. Есть твердые и смешанные. В денежном выражении – это твердая ставка, если в процентном выражении – это адвалорная ставка, если и в денежном и в процентном выражении – это смешанная ставка. Адвалорные ставки – это ставки в процентном измерении от налоговой базы в денежном измерении.

Льготы по акцизам.

Не облагается акцизами операции:

- передача внутри одной организации из одного структурного подразделения в другое для производства подакцизных товаров.

- реализация денатурированного этилового спирта и продукции, содержащей этот спирт.

- реализация товаров, помещенных под таможенный режим.

- первичная реализация конфискованных товаров.

- реализация природного газа на территории РФ физическим лицом для личного потребления.

- товары бытовой химии.

- парфюмерная продукция.

- препараты ветеринарного назначения.

Налогоплательщик имеет право на вычеты.

Налоговый период – признается один календарный месяц.

Отчетный период – не позднее 25 числа месяца следующего за отчетным месяцем.

Налог на прибыль

Является федеральным и регулируется главой 25 НК РФ.

Налогоплательщики – ЮЛ – российские организации, иностранные организации, получающие прибыль на территории РФ.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная по всем видам Деятельности на территории РФ.

Для правильного исчисления прибыли главой 25 НК РФ установлена классификация доходов и расходов.

I.

а) группа доходов: доходы по основным видам деятельности от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав. Операционные доходы, связанные с финансовыми операциями.

б) внереализационные доходы: доходы от участия в деятельности других предприятий, доходы от сдачи имущества в аренду, доходы от реализации имущества на стороны, положительные курсовые и суммовые разницы, безвозмездно полученное имущество, доходы в виде процентов за предоставленные займа, доходы в виде кредиторской задолженности, списанные по сроку исковой давности (3 года), штрафы, полученные от других предприятий за неисполнение ими условий договора и пр.

II.

а) группа расходов: расходы по реализации работ, услуг, товаров, расходы на подготовку повышения квалификации кадров, командировочные расходы, налоги включаемые в себестоимость, транспортные расходы, расходы на консультации и т.д.

К нормируемым расходам относятся: расходы на рекламу от 1% до 3% от объема выручки, расходы на подготовку повышения квалификации кадров от 2% до 4% от фонда оплаты труда, представительские расходы 1%-3% от объема реализации продукции, командировочные расходы.

б) Внереализационные расходы (в настоящее время – прочие): расходы от участия в деятельности других предприятий. Расходы полностью соответствуют доходам.

Для правильного исчисления налоговой базы по налогу на прибыль на предприятии ведут налоговый учет. Для этого разрабатывают налоговые регистры, в которых отражают информацию о доходах и расходах предприятия в соответствии с требованиями налогового законодательства. Для исчисления налоговой базы по правилам налогового учета предприятия используют метод начисления.

Ставки по налогу на прибыль: Установлена в размере 24% и распространяется по бюджетам в следующем процентном соотношении 6,5% - в федеральный бюджет, 17,5% - в субъекта российской федерации.

Налоговый период – 1 финансовый год.

Отчетный период – квартал. Предприятия обязаны исчислять авансовые платежи по налогу на прибыль.

Сроки отчетности: отчетность предприятия вместе с подачей бухгалтерской отчетностью, т.е. до 30.03, за квартал не позднее 28 дня после окончания авансового периода. Оплата налога производится до 5 дней со дня подачи отчетности.

Льготы.

Практически все отменены. Сохранились льготы по благотворительной деятельности в рамках целевых программ. Не являются налогоплательщиками по налогу на прибыль предприятия, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход и единого налога по упрощенной системе налогообложения, а также бюджетные организации, государственные организации и учреждения.

Водный налог

Налогоплательщики: организации и ФЛ, осуществляющие специальное или особое водоиспользование.

Объектом налогообложения является забор воды из водных объектов, использование акваторий водных объектов, использование водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях, использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики.

Налоговая база определяется как объем забранной воды за налоговый период (на основе измерительных приборов). При использовании акваторий и объектов налоговая база определяется как площадь использованного водного пространства, в соответствии с лицензией. При использовании водных объектов для целей гидроэнергетики налоговая база - это количество электроэнергии, произведенной за налоговый период.

Ставки по водному налогу.

Они определяются от вида использования, от экономического района бассейна, реки, моря. Ставки твердые (руб.)

Льготы.

Забор воды, содержащий полезные ископаемые и природно-лечебные ресурсы, забор воды для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации аварий, забор воды для санитарно-экологических проб, забор воды судами для обеспечения работы оборудования, использование акваторий для плавания на судах, а также для разовых посадок и взлетов, использование акваторий для размещения стоянки для обеспечения охраны вод и окружающей среды, использование акваторий для организованного отдыха инвалидов, ветеранов и детей, забор воды для орошения.

Налоговый период – квартал.

Отчетный период – не позднее 20 числа месяца следующего за истекшим налоговым периодом.

**Региональные налоги**

Устанавливаются НК РФ, уточняются законодательством субъектов РФ. К ним относятся: транспортный налог, налог на игорный бизнес, налог на имущество предприятий и специальные налоговые режимы (единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход, упрощенная система налогообложения).

Транспортный налог

Регулируется главой 25 НК РФ, уточняется законодательством субъектов РФ.

Налогоплательщики – ЮЛ и ФЛ, собственники транспортных средств.

Объектом налогообложения являются транспортные средства.

Налоговая база определятся исходя из объема двигателя (мощности) и объема водоизмещения для речных и морских транспортных средств.

Ставки устанавливаются в руб., дифференцированы по мощности транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу или на 1м3 водоизмещения.

Льготы: гужевые повозки, самоходные транспортные средства, и указанные в главе 28 НК РФ.

Порядок начисления налога ЮЛ: ЮЛ самостоятельно исчисляет и оплачивает транспортный налог в бюджет. При этом расчет ими налоговой декларации по налогу представляется в налоговые органы ежеквартально с подачей бухгалтерской отчетности, а оплата производится в момент прохождения техосмотра, но не позднее 15.11 текущего отчетного периода.

Порядок начисления налога ФЛ: налоговая инспекция обязана направить ФЛ уведомление о начисленной сумме транспортного налога, на основании данных полученных из ГАИ. ФЛ оплачивает налог до 15.10, но не позже 15.11 текущего года.

Налоговый период – 1 финансовый год.

Налог на имущество организаций

Является региональным налогом, регулируется главой 30 НК РФ.

Налогоплательщики – предприятия и организации, осуществляющие свою деятельность на территории РФ и имеющие в собственности определенной имущество.

Объект налогообложения – среднегодовая стоимость имущества предприятия.

Налоговая база – определяется по расчету, по формуле определения среднегодовой стоимости предприятия.



С4 – 01.01.06г.

С1 – 01.04.06г.

С2 – 01.07.06г.

С3 – 01.10.06г.

Налоговая ставка установлена в размере 2,2%.

Льготы представлены по двум основным направлениям:

1. По виду деятельности предприятия;
2. По виду имущества предприятия: льготы предоставляются предприятиям МЧС, аварийно-спасательным службам, бюджетным организациям, предприятиям судебно-исполнительной власти, уголовной исполнительной системы, религиозным организациям, общественным организациям инвалидов, музеям, хранилищам, библиотекам, организациям, осуществляющим деятельность по выпуску медицинских протезно-ортопедических аппаратов, организациям, осуществляющие деятельность в отношении космических объектов, ядерных установок и др.

Не облагается имущество предназначенное для лечебно-оздоровительной деятельности, спортивных мероприятий и т.д., в соответствии со ст. 381 НК РФ.

Налоговый период – 1 календарный год.

Отчетный период - квартал, полугодие, 9 мес.

Срок подачи отчетности совпадает с подачей бухгалтерской отчетности, срок оплаты в течение 5 дней после подачи бухгалтерской отчетности.

**ГЛАВА 2 УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ С БЮДЖЕТОМ**

**2.1 Общие сведения об ОАО СМК «Роса»**

Смоленский городской молочный завод был построен и сдан в эксплуатацию в 1973 году и с 1991 года по 1992 год молочный завод «Смоленский» выступал как арендное предприятие. С октября 1992 года преобразовано в открытое акционерное общество Смоленский молочный комбинат «Роса», расположенный по адресу: г. Смоленск, Краснинское шоссе, 21. Предприятие зарегистрировано в Мэрии г. Смоленска 29.10.1992 года. Регистрационный номер 2476.

ОАО СМК «РОСА» – открытое акционерное общество. Его акционеры физические лица (349 человек), в основном работники комбината и 23 юридических лица, являющихся поставщиками сырья.

Уставный капитал в размере девятьсот тысяч рублей состоит из девяти тысяч обыкновенных акций номинальной стоимостью сто рублей. Все 100% акций распределены.

Общая площадь зданий и сооружений составляет 20724,5 м2, производственные корпуса 14623 м2 , в том числе основной производственный корпус 12792,2 м2. Площадь складских помещений для хранения готовой продукции составляет 1074 м2, что позволяет хранить 500 тонн продукции. Использование складских помещений около 80 %.

ОАО СМК «РОСА» не имеет филиалов. В его состав входит 6 молокоприемных пунктов, расположенных в Смоленском районе.

С 2005 года ОАО СМК "РОСА" входит в крупнейший холдинг "ЮНИМИЛК ".

Главная цель и основной вид деятельности предприятия - производство, переработка и реализация молокопродуктов, прежде всего для смолян и жителей Смоленской области по качеству и ценам, не уступающим соответствующим молочным товарам других производителей (конкурентов). Увеличение на предприятии сырьевых ресурсов с каждым годом (закупки сырого молока) приводит к тому, что увеличивается производство цельномолочной и нежирной продукции.

Таблица 1 – Поставщики продукции на ОАО СМК «Роса» в 2005-2007гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Наименование | 2005г. | | 2006г. | | 2007г. | | +2007  - 2006 |
| Всего | % | Всего | % | Всего | % |
| 1 | Беларусь  Горецкий р-н | 1526 | 2,0 | 637 | 0,8 | 532 | 0,6 | -155 |
| 2 | Московская обл. | 5833 | 7,8 | 2461 | 3,3 | 5054 | 6,1 | +2593 |
| 3 | Смоленская обл. |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Велижский р-н | 6190 | 8,3 | 6588 | 8,8 | 6665 | 8,1 | +77 |
|  | Глинковский р-н | 2141 | 2,9 | 2025 | 2,7 | 2429 | 2,9 | +404 |
|  | Демидовский р-н | 3490 | 4,7 | 3213 | 4,3 | 3347 | 4,1 | +134 |
|  | Духовщинский р-н | 510 | 0,7 | 1100 | 1,5 | 1223 | 1,5 | +123 |
|  | Кардымовский р-н | 2640 | 3,5 | 2860 | 3,8 | 2958 | 3,6 | +98 |
|  | Краснинский р-н | 7153 | 9,6 | 6720 | 9,3 | 6867 | 8,3 | +147 |
|  | Монастырщенский р-н | 11999 | 16,1 | 12190 | 16,2 | 13962 | 17,0 | +772 |
|  | Починский р-н | 8914 | 11,9 | 10310 | 13,7 | 11295 | 13,7 | +985 |
|  | Рославльский р-н | 2921 | 3,9 | 1610 | 2,1 | 1447 | 1,8 | -163 |
|  | Руднянский р-н | 1928 | 2,6 | 5960 | 7,9 | 6492 | 7,9 | +532 |
|  | Сафоновский р-н | 311 | 0,6 | 371 | 0,5 | 489 | 0,6 | +118 |
|  | Смоленский р-н | 17456 | 23,4 | 17810 | 23,3 | 18041 | 21,9 | +231 |
|  | Ярцевский р-н | 299 | 0,4 | 315 | 0,4 | 334 | 0,4 | +15 |
|  | Гагаринский р-н | ––– | ––– |  |  | ––– | ––– | ––– |
| 4 | Тверская обл. | 1219 | 1,6 | 1074 | 1,4 | 1226 | 1,5 | +152 |
|  | Итого: | 74673 | 100 | 75244 | 100 | 82361 | 100 | +7117 |

Незначительные колебания в течение данных лет закупочных цен на сырье, привлекают все новых и новых поставщиков молочного сырья не только Смоленской области, но и сельхозпредприятия, фермерские хозяйства республики Беларусь. Среди них около 80 сельхозпредприятий Смоленской области, из которых 28 расположены в Смоленском районе, являются постоянными поставщиками. Это способствует росту производства цельномолочной и нежирной продукции.

Как видно из таблицы на комбинат поступает продукция из 13 районов области, Республики Беларусь, соседних областей (Тверской, Московской). Из общего объема молока на долю предприятий таких районов как Монастырщенский, Смоленский, Починский приходится – 52,6%. Фактор цены молока и политика, проводимая комбинатом по отношению к поставщикам молочного сырья, ежегодно увеличивает объемы поставляемой продукции. В количественном выражении это составляет 43298 тонн, Смоленский р-н поставляет 18041 тонн (табл. 1).

Максимальная переработка – 270 тонн молока в сутки, в зимнее время – до 55 тонн в сутки. Основной ассортимент выпускаемой продукции: молоко, кефир, сметана, ряженка, йогурт, сливки, сырково-творожные изделия, масло животное, сыр, , напиток «Эйфория» и др. Расчетная производственная мощность комбината по цельномолочному производству составила:

в 2005 году – 172,1тонн в смену.

в 2006 году – 172,4тонн в смену.

в 2007 году – 174,5 тонны в смену.

**Расчетная производственная мощность комбината**

170,5

171

171,5

172

172,5

173

173,5

174

174,5

175

2005

2006

2007



Рис. 1 – Основные показатели работы ОАО СМК «РОСА».

Коэффициент использования мощности по цельномолочному производству составил: в2005году – 64 % в 2006 году –74% в 2007году –76%

Мощность по производству масла составляла все годы 12 тонн в смену.

Коэффициент использования мощности по производству масла:

в 2005году – 41,0% в 2006 году – 50,0% в 2007 году – 56,6%

0

10

20

30

40

50

60

70

80

2006

2006

2007

Коэффициент

использования

мощности по

цельномолочному

производству

Коэффициент

использования

мощности по

производству масла

Рис. 2 – Использование производственной мощности ОАО СМК «Роса».

0

10000

20000

30000

40000

50000

60000

70000

2006

2006

2007

прибыль тыс. руб.

Рис. 3 – Чистая прибыль ОАО СМК «Роса».

Прибыль, тыс. руб.

2005 год – 45458

2006 год –62305

2007 год -67453

Производственные мощности завода по цельномолочному производству и производству масла используются только в одну смену с их недогрузкой из-за невозможности сбыта готовой продукции. Партнерами ОАО СМК «РОСА» являются сельхозпредприятия, поставляющие молочное сырье; поставщиками тароупаковочных материалов являются 15 предприятий России и ближнего Зарубежья, в том числе Московский завод «Мосламбумиз ЛТД», Саянский алюминиевый, Кусковский химический заводы, Борисовский «Полимиз» (Беларусь), Житомирское АО «Биомедстекло» (Украина); автотранспортные предприятия г. Смоленска: АО фирма «Транзит» и ОАО «Смоленсктрансмолоко»; многочисленные предприятия розничной торговли; поставщиками оборудования являются заводы Российской Федерации, Фирма «Тетро Пак» Швеция и фирма Великобритании.

0

2000

4000

6000

8000

10000

12000

2005

2006

2007

Средняя з/пл

Средняя з/пл

Рис. 4 – Средняя заработная плата ОАО СМК «Роса».

Средняя з/пл по годам

составляет:

2005 год – 8200,00 руб.

2006 год – 9100,00 руб.

2007год – 11200,00 руб.

70000

72000

74000

76000

78000

80000

82000

84000

2005

2006

2007

Закупка молока

Рис. 5 – Сведения о закупке молока ОАО СМК «Роса».

Среди поставщиков молочного сырья основное место занимают сельскохозяйственные предприятия. Постоянными поставщиками являются 80 сельхозпредприятий Смоленской области, из которых 28расположены в Смоленском районе. Молочное сырье поставляют около 25 сельских администраций, фермерские хозяйства и сельхозпредприятия Республики Беларусь.

Закупки сырого молока в тоннах:

в 2005году – 74673

в 2006году – 75244

в 2007году – 82361

Покупателями молочной продукции, производимой ОАО СМК «РОСА» являются предприятия розничной торговли, столовые и кафе, детские дошкольные учреждения, учебные заведения и другие предприятия. Такие крупные Торговые дома г. Смоленска, как "Универсам", "Поле чудес", "Днепровские зори" и другие получают продукцию через отдел сбыта по договорам. Аналогичным образом получают продукцию и оптовые базы ОАО "Продтовары" и ОАО " Камелия" ,которые являются поставщиками продукции для предприятий социальной сферы. Реализаторами продукции комбината являются также 6 крупных оптовых покупателей, имеющих собственные базы в гг. Москве, Санкт-Петербурге, Ярцеве, Сафоново и Смоленске, которые реализуют большую часть продукции за пределами области. На этот канал сбыта приходиться 30% общего объема продаж комбината. Число мелкооптовых покупателей превышает 420 покупателей. С каждым покупателем заключается договор, в котором предусматривается несколько форм расчетов:

1) предварительная оплата;

2) последующая оплата со сроком оплаты до 5 банковских дней, с уплатой пени 1% за пользование денежными средствами.

Отдел маркетинга на предприятии не организован, в настоящее время реализацией продукции занимается филиал ООО "Юнимилк-Смоленск".

Сегодня «РОСА» является ведущим поставщиком молочных продуктов: творога, сметаны, масла, сыра, как для жителей Смоленска, так и для всей Смоленщины. Обширны межрегиональные связи, а также связи с Москвой, Санкт – Петербургом, Брянском и т.д.

Ассортимент «РОСЫ» насчитывает 78 видов молочной продукции и это не предел. Ассортимент постоянно расширяется, удивляя покупателей разнообразием и новинками. Дипломов, всевозможных наград за достижения в производстве молочных продуктов у комбината множество. За успехи в преодолении экономического кризиса вручен Диплом «Швейцарско-Российского Бизнес Клуба». «Гран При» Европейской модели качества, Золотой приз Европы за качество. Координационным комитетом Международной программы «Партнерство ради прогресса» комбинат награжден «Большим Золотым Клише», а по итогам 1998 года «Большим Золотым Жетоном» за высокий промышленный потенциал. Генеральному директору «РОСЫ» за успешное развитие в условиях переходной экономики вручена награда «Эртсмейкер» (Человек, определяющий лицо планеты Земля) за мудрость и гибкость политики управления. Особенно гордятся на комбинате отечественными наградами. ОАО СМК «РОСА» вошло в состав пяти тысяч ведущих предприятий и получило сертификат «Лидер российской экономики». На выставке ВДНХ к 850-летию Москвы «РОСА» получила Диплом за высокое качество масла «Вологодское». В 1999 году в конкурсе «Лучшие продукты России – 99» за йогурт с наполнителем, ряженку, сырки глазированные присвоен Диплом 1 степени. За масло «Вологодское», «Крестьянское», «Шоколадное» комбинат получил Диплом 2 степени и Серебряную медаль.

Обеспеченность трудовыми ресурсами

Рост численности работников на комбинате связан не только с ежегодным увеличением объемов производства продукции, но и введением нового автомата для фасовки творога в эксплуатацию (2000г.), новой котельной и химводоочистки (2001г.), автотранспортных средств: двух машин для доставки продукции (2001 ,2002г.), легкового автомобиля и грузового микроавтобуса (2006 г.), что привело к пополнению рабочей силы.

Для примера данные о численности руководителей, специалистов и служащих можно представить в перечне рабочих мест руководителей и специалистов, служащих на ОАО СМК «Роса».

Руководящими органами ОАО СМК «РОСА» являются:

1. общее собрание акционеров,
2. совет директоров,
3. генеральный директор,
4. исполнительная дирекция.

Списочная численность «Росы» составляет 495 человека в 2007г., из них:

руковидители-13,

специалисты и служащие- 34,

непромышленная группа- 35,

основные рабочие- 195

вспомогательные рабочие- 184

Таблица 2 – Численность рабочих ОАО СМК «Роса» в 2007г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Рабочие места (руководители) | Кол–во мест | Рабочие места (специалисты, служащие) | Кол–во мест |
| 1. | Директор | 1 | Секретарь – машинистка | 1 |
| 2. | Главный инженер | 1 | Инженер по организации труда | 1 |
| 3. | Начальник производства | 2 | Инженер по кадрам | 1 |
| 4. | Мастер цехов | 2 | Мастера | 5 |
| 5. | Главный бухгалтер | 1 | Бухгалтер  Кассир | 7 2 |
| 6. | Главный экономист | 1 | Экономисты | 1 |
| 7. | Начальник сбыта | 1 | Заведующая складом | 2 |
| 8. | Начальник ОМТС | 1 | Товароведы | 2 |
| 9. | Зам. Директора по качеству | 1 | Инженеры – химики  Инженер – микробиолог.  Инспектор по кадрам | 4  2  1 |
| 10. | Механик | 2 | Водители | 5 |
|  | Итого | 13 | Итого | 34 |

Наиболее наглядно структуру численности рабочих за 2007 год можно отразить на диаграмме (рис. 6).

**2007 год**

13

34

35

195

184

руковидители

специалисты

и служащие

непромышлен

ная группа

основные

рабочие

вспомогатель

ные рабочие



Рис. 6 - Структура численности рабочих ОАО СМК «Роса».

Значительный удельный вес в структуре численности работающих занимают основные рабочие предприятия, связанные с выпуском продукции, работ, услуг и вспомогательные рабочие (ОГМ, ОГЭ, водители, санблок, ЖКХ, котельная, компрессорная). С каждым годом растет и средняя заработная плата по Смоленскому молочному комбинату «Роса».

Рост заработной платы был достигнут за счет использования внутренних резервов экономии электроэнергии, воды, теплоэнергии на одну тонну принятого и переработанного молока; экономии вспомогательных материалов и т.д.. Хозяйственно-производственная деятельность на комбинате связана с потреблением сырья, материалов, топлива, энергии, с выплатой заработной платы, отчислением платежей на социальное и пенсионное страхование работников, начислением амортизации, а также с рядом других необходимых затрат. Посредством процесса обращения эти затраты постоянно возмещаются из выручки предприятия от реализации продукции (работ, услуг), что обеспечивает непрерывность производственного процесса. Для подсчета суммы всех расходов их приводят к единому показателю - себестоимости. Как бы не повышалась средняя заработная плата по комбинату, в себестоимости продукции она составляет незначительный удельный вес.

От уровня себестоимости продукции при прочих неизменных условиях зависит уровень (объем) прибыли. Предприятие старается экономнее использовать материальные, трудовые и финансовые ресурсы при изготовлении продукции, что значительно влияет на эффективность производственного процесса, а также на прибыль, которая растет с каждым годом.

Эффективное использование основных средств обеспечивает организациям дополнительной объем реализации продукции (работ, услуг) при капитальных минимальных вложениях, и в более короткие сроки позволяет уменьшить расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, снизить себестоимость выпускаемой продукции, а также повысить рентабельность производства. Повышение уровня использования основных средств непосредственно влияет на размер получаемого дохода. Увеличение объема, изменение состава и структуры основных средств, повышение их роли в развитии производства определяют актуальность вопросов учета, аудита и анализа эффективности их использования.

Основные показатели финансово- хозяйственной деятельности

На сегодняшний день «Роса» является ведущим поставщиком молочных продуктов: молока, кефира, сливок, творога, сметаны, масла, бифидока, ряженки, йогурта, сыра домашнего, глазированных сырков и т.д. как для жителей г Смоленска и Смоленской области, так и г. Москвы, Санкт-Петербурга, Брянска и других городов и республик ближнего Зарубежья.

Ассортимент предприятия насчитывает до 78 видов молочной продукции,  
постоянно расширяется, удивляя покупателей разнообразием и новинками. Смоленский молочный комбинат «Роса» занимает значительное место в экономике Смоленской области, выпуская продукцию ежедневного спроса, качество которой пользуется заслуженным уважением. Комбинат ощущает на себе ценовую конкуренцию других производителей. Помимо ОАО СМК «Роса» на рынке молочной продукции присутствуют сельхозпредприятия, фермерские молочные хозяйства, заводы области и продукция, привозимая из стран ближнего (Беларусь, Украина) и дальнего зарубежья,.

Положительным фактором следует считать и освоение выпуска 3-х новых видов продукции:

* масса московская с курагой;
* напиток из сыворотки «Прохладный» и «Окрошечный».
* сырки глазированные 12% жирности с орехами.
* сырки глазированные шоколадные;
* йогурт малиновый, орех, персик.

Цены Смоленского молочного комбината установлены на уровне цен на аналогичную продукцию молочных комбинатов Центрального региона РФ с повышением закупочных цен на сырье, на вспомогательные и тароупаковочные материалы, отпускных цен на молочную продукцию пропорционально выросли оптово-выпускные цены, а также увеличение закупок сырья влияют на увеличение реализации продукции. В соответствии с приказом по Смоленскому молочному комбинату «Роса» «Об учетной политике» выручка от реализации (работ, услуг) определяется по моменту отгрузки продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и предоставлению покупателю расчетных документов.

На увеличение объемов реализации влияет также увеличение объемов производства продукции (таблица 3), пользующейся повышенным спросом и с повышенной рентабельностью, например в 2007 году по сравнению с 2005годом:

* цельномолочная продукция на 7260 тн.
* нежирная продукция на 1076 тн.
* напиток "Эйфория" на 7 тн.

Покупателями молочной продукции, производимой «Росой» являются предприятия розничной торговли, столовые и кафе, санатории, детские школьные учреждения, учебные заведения и другие предприятия. Всего насчитывается около 420 покупателей. Значительное место в выпуске продукции ежедневного спроса, качество которой пользуется уважением, занимает производство цельномолочной продукции. С 1994 года цельномолочная продукция имеет высокие микробиологические показатели, отсутствуют случаи забраковок в торговле.

ОАО СМК «РОСА» входит в состав пяти тысяч ведущих предприятий России, комбинату выдан сертификат «Лидер Российской экономики» в 1995 множество Европейских и Российских наград. Продукция ОАО СМК «Роса» неоднократно участвовала в выставках-дегустациях и высоко оценена специалистами и покупателями. В 1998 году в конкурсе «100 Лучших товаров России - 98» торт творожный «Росинка» стал дипломантом.

Ежегодное увеличение цельномолочного производства на комбинате ассортиментом выпускаемой продукции (молоко, кефир, сметана и пользуется ежедневным спросом у покупателей по отношению к видам продукции.

Расчетная производственная мощность Смоленского молочного комбината по цельномолочному производству составила:

* в 2005году – 172,1тонн в смену
* в 2006 году – 172,4тонн в смену
* в 2007году – 174,5 тонны в смену

Таблица 3 – Структура производства на ОАО СМК «Роса» за 3 года

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Производство | 2005г. | | 2006г. | | 2007г. | |
| тн. | уд. вес, % | тн. | уд. вес, % | тн. | уд. вес, % |
| Цельномолочная | 54776 | 83,5 | 56607 | 85,8 | 62036 | 83,7 |
| Масло | 1434 | 2,2 | 1333 | 2,0 | 1565 | 2,1 |
| Нежирная продукция | 9335 | 14,2 | 8000 | 12,1 | 10411 | 14,1 |
| Напиток "Эйфория" | 29 | 0,1 | 18 | 0,1 | 36 | 0,1 |
| "Всего | 65574 | 100 | 65958 | 100 | 74048 | 100 |

С начала зарождения ОАО «РОСЫ» и вступления ее в свободный рынок основная задача заключалась в том, чтобы сохранить потенциал и преуспеть в реформах и экспериментах. Сегодня, когда «РОСА» стабилизировала свое финансовое состояние, наращивает производство и свободно, устойчиво сотрудничает на рынках не только Смоленска, но и Москвы, Санкт-Петербурга, стратегия выживания изменилась. Сегодня для ОАО «РОСА» присуща стратегия роста.

Более наглядно структуру производства молока предприятия ОАО СМК «Роса» можно рассмотреть на диаграммах (рис. 7-9).



Рис. 7 – Структура производства продукции за 2005 год.



Рис. 8 - Структура производства продукции за 2006 год.



Рис. 9 - Структура производства продукции за 2007 год.

Рассмотрим основные технико-экономические показатели деятельности ОАО СМК «РОСА» за 2005 -2007года, которые приведены в таблице 4.

Таблица 4 – Основные показатели работы ОАО СМК «Роса» в 2005 -2007гг. (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2005г. | 2006г. | 2007г. | 2006г./ 2005г. | 2007г./ 2006г. | 2006г./ 2005г. | 2007г./ 2006г. |
| 1. Выручка от реализации | 867581 | 1052744 | 995744 | +185163 | -57530 | +21,3 | -5,5 |
| 2. Численность чел. | 413 | 433 | 495 | +20 | +62 | +4,8 | + 14,3 |
| 3.Производительность труда, руб/чел (п.1/п.2). | 2100,6 | 2431,3 | 2011,7 | +330,7 | -419,6 | +15,8 | -17,3 |
| 4. Прибыль от реализации продукции, тыс.руб. | 63654 | 87064 | 93409 | +21410 | + 6345 | +36,8 | + 7,3 |
| 5. Рентабельность продаж %, (п.4/п.1). | 7,3 | 8,3 | 9,4 | + 1,0 | + 1,14 | +1,13 | + 1,07 |
| 6 .Внеоборотные активы | 116386 | 139308 | 147015 | +22922 | +7707 | +21,8 | +5,5 |
| 7.Оборотные активы, в т. ч.: | 192303 | 226575 | 582182 | + 34272 | + 355607 | +17,8 | + 156,9 |
| -запасы | 60409 | 84196 | 55581 | +23787 | -28615 | -15,3 | +350,1 |
| -дебиторская задолженность | 99515 | 74288 | 334404 | -25227 | + 260116 | +92,8 | + 58 |
| -прочие | 32379 | 68091 | 192197 | +35712 | + 124106 | +110,3 | + 182,3 |
| 8. Уставный капитал | 4500 | 4500 | 4500 |  |  |  |  |
| 9.Кредиторская задолженность в т.ч.: | 26055 | 28441 | 25994 | +2386 | -2447 | +9,2 | -9,0 |
| -поставщикам | 19879 | 22798 | 20365 | +2919 | -2433 | +14,6 | -10,7 |
| -бюджету | 4386 | 2917 | 2328 | -1469 | -589 | -56,0 | -20,0 |
| -работникам | 1375 | 2005 | 2340 | +630 | + 335 | +45,8 | + 16,7 |
| -внебюджетным фондам | 2 | 349 | ------- | + 347 | ---------- |  | ---------- |
| -прочие | 413 | 372 | 961 | -41 | + 589 | -10,0 | +158,3 |

По данным таблицы 4 можно сделать следующие выводы:

На предприятии в 2006 году наблюдается прирост выручки на 185163 тыс.рублей ,что в процентном отношении составило 21,3% ,Однако в 2007 году выручка от реализации снизилась на 57530 тыс.рублей , в процентном отношении 5,5%.На снижение выручки послужило : продажа продукции ООО "Юнимилк" по трансфертным ценам (т.е. твердая цена + 1% к себестоимости ).

Однако прибыль от реализации продукции имеет прирост. В 2005 году она возросла на 23410 тыс.рублей, в процентном отношении 36,8%;в 2006 году на 6345 тыс.рублей , это 7,3%.На увеличение прибыли от продаж повлияло снижение себестоимости реализованной продукции, в части внедрения новой линии по производству творожных изделий. сократилась численность основных рабочих, а также затраты вспомогательного цеха.

Дебиторская задолженность по сравнению с кредиторской в 2006 году превышает на 308410 тыс.рублей. Это связано с внутрихолдинговыми торговыми отношениями. (Перемещение сырья, сухого молока обезжиренного).

Что же касается задолженности бюджету, то по сравнению с 2005 годом она имеет тенденцию к уменьшению на 589 тыс.рублей, или на 20% , это говорит о платежеспособности предприятия гасить свои долги перед государством .Увеличение выпуска продукции, а именно рост эффективности, и следовательно его рентабельности и прибыльности на молочном комбинате «Роса» связано с повышением производительности труда. С начала зарождения ОАО «Роса» и вступления ее в свободный рынок для комбината присуща стратегия роста, которая связана не только с показателями объемов производства и реализации продукции (работ, услуг), но и с численностью работников.

**2.2 Учет налогов на предприятии ОАО СМК «Роса»**

ОАО СМК «Роса» является плательщиком следующих налогов:

I. Федеральных налогов и сборов:

1) Налога на прибыль. В соответствии с Налоговым Кодексом РФ гл. 25 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» [17] общество платит налог на прибыль. Льготы по налогу на прибыль предприятием не заявлялись.

2) Налога на добавленную стоимость (НДС). В соответствии с гл. 23 Налогового Кодекса РФ «О налоге на добавленную стоимость» [16], ст.143 Налогового Кодекса РФ ч.2 [4;5] предприятие является плательщиком НДС.

ОАО СМК «Роса» соблюдало «Порядок применения счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость», утвержденный Постановлениями Правительства РФ 29.07.96 г. и 02.12.00 г. № 914 [16], реализация продукции оформляется составлением накладных и счетов-фактур типовой формы и отражается в «Книге Продаж».

Налог на добавленную стоимость списывается в Дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом» при наличии счетов-фактур за приобретенные и оплаченные товары и услуги с отражением в «Книге Покупок».

Согласно п. 3 статьи 171 гл. 25 НК РФ [4] предприятие имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты.

3) Налога на доходы физических лиц. Учет доходов, начисленных и полученных физическими лицами и сумм налога на доходы физических лиц, ведется в порядке и по форме №1 НДФЛ, согласно п.1 ст.230 ч.2 Налогового Кодекса РФ [4]. Производилось предоставление налоговых льгот и стандартных вычетов физическим лицам.

Сведения о доходах, выплаченных физическим лицам за 2005-2006гг., представлялись в налоговый орган по месту учета в установленные сроки и в полном объеме на магнитных носителях.

4) Единого социального налога. Учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, а также сумм налогового вычета, ведется в индивидуальных карточках учета в соответствии с п.4 ст.243 ч.2 НК РФ [5 ]. Налоговых льгот, предусмотренных ст.239 ч.2 НК РФ

[5], предприятие не имело.

* Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Учет сумм начисленных выплат иных вознаграждений, составляющих базу для начисления страховых взносов, по каждому физическому лицу, в пользу которого производились выплаты, ведется в соответствии с п.3 ст.24 Федерального Закона РФ №167-ФЗ от 15.12.01 г. «Об обязательном пенсионом страховании в РФ» [18].

* Фонд обязательного медицинского страхования.

В соответствии с Федеральным Законом от 02.01.2000 г. № 14-ФЗ «О бюджете ФОМС на 2000 г.» - платежей в фонд медицинского страхования [18].

* Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ).

В соответствии с Федеральным Законом от 02.01.2000 г. № 24-ФЗ «О бюджете ФСС РФ на 2000 г.» - платежей в фонд социального страхования [19].

* Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В соответствии со ФЗ от 02.01.2000 г. №10-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» и в соответствии со ст.6 ФЗ от 24.07.98 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, предприятие зарегистрировано по данному виду страхования.

Предприятие уплачивает страховой взнос в размере 0,4%.

Вышесказанному подведем итог и оформим в виде таблицы 5.

Таблица 5 – . Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет ОАО СМК  
«Роса» за 2006-2007 гг., в тыс.руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование налогов и сборов | 2006 год | Удельный вес, % | 2007 год | Удельный вес, % | Отклонения |
| Налог на добавленную стоимость | 101109,50 | 64,58 | 106864,00 | 64,81 | +5745,50 |
| Налог на прибыль | 25811,50 | 16,67 | 31084,30 | 18,13 | +5272,80 |
| Единый социальный налог | 15200,00 | 9,82 | 15236,70 | 9,28 | +336,70 |
| Налог на доходы физических лиц | 7823,70 | 5,05 | 7202,10 | 4,39 | -621,60 |
| Налог на имущество | 1972,80 | 1,27 | 2438,80 | 1,48 | +466,00 |
| Транспортный налог | 71,9 | 0,04 | 112,60 | 0,07 | +40,70 |
| В дорожный фонд | 437,2 | 0,28 | ---- | ---- | -437,20 |
| Налог на землю | 2040,20 | 1,32 | 1037,70 | 0,63 | -1002,50 |
| Налог на вмененный доход | 236,70 | 0,15 | 143,30 | 0,09 | -93,40 |
| Загрязнение окружающей среды 10% | 89,5 | 0,05 | 73,3 | 0,04 | -16,2 |
| Водный налог | 0,4 | ---- | 1,8 | ---- | +1,4 |
| Налог на рекламу | 2,90 | ---- | ---- | ---- | -2,90 |
| Итого | 154796,30 | 100 | 164494,60 | 100 | +9398,30 |

Более наглядно структуру начисленных к уплате налогов можно рассмотреть на рис. 10-11.



Рис. 10 – Структура начисленных к уплате налогов ОАО СМК «Роса» 2006г.



Рис. 11 – Структура начисленных к уплате налогов ОАО СМК «Роса» 2007г.

Таблица 6 – Налоги и сборы, уплаченные в бюджет ОАО СМК «Роса»   
за 2006-2007 гг., в тыс.руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование налогов и сборов | 2006 год | Удельный вес, % | 2007 год | Удельный вес, % | Отклонения |
| Налог на добавленную стоимость | 102301,20 | 72,69 | 106470,60 | 67,11 | +4169,4 |
| Налог на прибыль | 12989,80 | 8,54 | 27764,40 | 17,50 | +14774,6 |
| Единый социальный налог | 13137,80 | 9,24 | 15400,50 | 9,71 | +2262,7 |
| Налог на доходы физических лиц | 9287,60 | 6,50 | 5535,20 | 3,49 | +3752,4 |
| Налог на имущество | 1965,90 | 1,38 | 2367,40 | 1,49 | +401,5 |
| Транспортный налог | 77,90 | 0,05 | 106,90 | 0,07 | +29,0 |
| Дорожный фонд | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- |
| Земельный налог | 1955,90 | 1,37 | 781,9 | 0,49 | -1174,0 |
| Налог на вмененный доход | 255,00 | 0,17 | 121,00 | 0,08 | -134,0 |
| Налог на загрязнение окружающей среды | 89,50 | 0,06 | 94,20 | 0,06 | +4,7 |
| Водный налог | 0,50 | ---- | 23,6 | ---- | +23,1 |
| Налог на рекламу | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- |
| Итого | 142060,10 | 100 | 158665,70 | 100 | +16605,60 |

Более наглядно структуру уплаченных в бюджет налогов можно рассмотреть на рис. 12-13.



Рис. 12 – Структура уплаченных в бюджет налогов ОАО СМК «Роса» 2006г.



Рис. 13 – Структура уплаченных в бюджет налогов ОАО СМК «Роса» 2007г.

Как видно из таблиц 5-6 сумма налогов начисленных в 2006 году превышает сумму уплаченных налогов, так произошла недоплата по налогам и сборам на сумму 12736,20 тыс. руб. Задолженность образовалась по следующим налогам: по налогу на прибыль – 12821,7 тыс. руб., по ЕСН – 2062,2 тыс. руб., по НДФЛ – 1463,9 тыс. руб. преплата. В 2007 году у ОАО СМК «Роса» образовалась задолженность по налогам в сумме 5828,9 тыс. руб., а именно по налогу на прибыль – 3319,9 тыс. руб., по НДФЛ – 1666,9 тыс. руб.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

2006год.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ДТ | КТ | Сумма, тыс. руб. | Примечание |
| счетов затрат | 68 | 139596,3 | налоги, начисленные к уплате в бюджет |
| счетов затрат | 69 | 15200,0 | сборы, начисленные к уплате в бюджет |
| 68 | 51 | 128922,3 | налоги, перечисленные в бюджет |
| 69 | 51 | 13137,8 | сборы, перечисленные в бюджет |

2007 год.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ДТ | КТ | Сумма, тыс. руб. | Примечание |
| счетов затрат | 68 | 149257,9 | налоги, начисленные к уплате в бюджет |
| счетов затрат | 69 | 15236,7 | сборы, начисленные к уплате в бюджет |
| 68 | 51 | 143265,2 | налоги, перечисленные в бюджет |
| 69 | 51 | 15400,5 | сборы, перечисленные в бюджет |

Система налогов и сборов установленная НК РФ представлена федеральными, региональными и местными налогами. Отразим эти налоги, начисленные и уплаченные ОАО СМК «Роса» в таблицах 7 и 8.

Таблица 7 – Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет ОАО СМК «Роса» за 2006-2007 гг., в тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование налогов и сборов | 2006 год | Удельный вес, % | 2007 год | Удельный вес, % | Отклонения |
| Федеральные налоги | 150181,80 | 97,0 | 160532,20 | 97,80 | +10350,40 |
| Региональные налоги | 2044,70 | 1,3 | 2551,40 | 1,55 | +506,70 |
| Местные налоги | 2040,20 | 1,3 | 1037,70 | 0,65 | -1002,50 |
| Налог на рекламу | 2,9 | ---- | ---- | ---- | -2,9 |
| Дорожный фонд | 437,2 | 0,3 | ---- | ---- | -437,2 |
| Сбор 10% | 89,5 | 0,1 | 73,3 | ---- | -16,20 |
| Итого | 154796,3 | 100 | 164194,6 | 100 | +9398,3 |

Более наглядно распределение налогов начисленных для оплаты и оплаченных в бюджет представлена на диаграммах рис. 13-16.



Рис. 13 – Структура распределения налогов по бюджетам начисленных   
к уплате за 2006 году ОАО СМК «Роса»



Рис. 14 – Структура распределения налогов по бюджетам начисленных   
к уплате за 2007 году ОАО СМК «Роса»

Таблица 8. Налоги и сборы, перечисленные в бюджет ОАО СМК «Роса» за 2006-2007 гг., в тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование налогов и сборов | 2006 год | Удельный вес, % | 2007 год | Удельный вес, % | Отклонения |
| Федеральные налоги | 137970,90 | 97,10 | 155315,30 | 97,90 | +17344,40 |
| Региональные налоги | 2043,80 | 1,40 | 2474,30 | 1,56 | +430,50 |
| Местные налоги | 1355,90 | 1,40 | 781,90 | 0,49 | -1174,00 |
| Налог на рекламу | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- |
| Дорожный фонд | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- |
| Сбор 10% | 89,50 | 0,1 | 94,2 | 0,05 | +4,70 |
| Итого | 142060,10 | 100 | 158665,70 | 100 | +16605,60 |



Рис. 15 – Структура распределения налогов по бюджетам уплаченных   
за 2006год ОАО СМК «Роса»



Рис. 16 – Структура распределения налогов по бюджетам уплаченных   
за 2007 год ОАО СМК «Роса»

Как видно из таблиц 7и 8 сумма налогов начисленных для уплаты в бюджет превышают суммы, перечисленные в бюджет, в результате чего у ОАО СМК «Роса» образовалась задолженность перед бюджетом, а именно по уплате федеральных налогов в размере в 2006г. -12210,9 тыс. руб., в 2007г. 5217,0 тыс. руб.. В целом у ОАО СМК «Роса» в 2007г. образовалась задолженность перед бюджетом в размере - 5528,9 тыс. руб.

Из предыдущих таблиц видно, что в ОАО СМК «Роса» образовалась задолженность перед бюджетом по налогам и сборам. Для более наглядного отображения по задолженности рассмотрим данные таблицы 9.

Таблица 9 – Данные по задолженности ОАО «Роса» перед бюджетом по налогам и сборам за 2006-2007 гг., в тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование налогов и сборов | С-до на начало 2006г. | | С-до на конец 2006г. | | | С-до на конец 2007г. | | |
| ДТ | КТ | | ДТ | КТ | | ДТ | КТ | |
| 68/2 Дорожный фонд | 437,20 |  | |  |  | |  |  | |
| 68/3 налог на землю | 90,70 |  | | 6,3 |  | |  | 251,50 | |
| 68/4 Налог на прибыль | 17899,90 |  | | 5078,10 |  | | 1758,20 |  | |
| 68/9 10% Загрязнение окружающей среды | 35,10 |  | | 35,10 |  | | 56,0 |  | |
| 68/16 Водный налог | 1,10 |  | | 0,1 |  | |  | 0,8 | |
| 68/17 Налог на рекламу | 2,9 |  | |  |  | |  |  | |
| 69 ЕСН | 2372,40 |  | | 659,40 | 349,0 | | 473,70 |  | |
| 68/1 НДФЛ |  | 406,60 | | 1037,30 |  | |  | 654,30 | |
| 68/7 Налог на вмененный доход |  | 26,60 | | 1,60 |  | |  | 19,10 | |
| 68/10 НДС |  | 3412,0 | |  | 2375,0 | |  | 2619,70 | |
| 68/20 Транспортный налог |  | 13,9 | |  | 8,0 | |  | 15,70 | |
| 68/21 Налог на имущество |  | 526,90 | |  | 534,0 | |  | 605,50 | |
| 69/5 Расходы на обязательное страхование |  | 1,70 | |  |  | |  |  | |
| 68/22 НДС Белоруссия |  |  | | 164,80 |  | | 24,80 |  | |
| Итого | 20839,30 | 4387,80 | | 6982,90 | 3266,00 | | 1839,00 | 4166,60 | |

Из таблицы 9 видно, что на начало 2006г. задолженность бюджета перед ОАО СМК «Роса составляла 20839,30 тыс. руб., наибольшая задолженность составила по следующим налогам: по налогу на прибыль - 17899,9 тыс. руб., по ЕСН – 2372,40 тыс. руб., по уплате в дорожный фонд – 437,2 тыс. руб. в тоже время ОАО СМК «Роса» осталось должно бюджету сумму в размере 4387,8 тыс. руб., а именно по налогам и сборам: НДФЛ - 406,6 тыс. руб., по НДС – 3412,0 тыс. руб., по налогу на имущество – 526,9 тыс. руб. и другим налогам и сборам.

На конец 2006 года ситуация по задолженности изменилась переплата по налогам и сборам составила 6982,9 тыс. руб., а задолженность - 3266,0 тыс. руб. Наибольшая переплата так же как и на начало года по налогу на прибыль и составила 5078,1 тыс. руб., так же образовалась переплата по НДФЛ – 1037,3 тыс. руб., по ЕСН – 659,4 тыс. руб. Задолженность перед бюджетом образовалась за счет следующих налогов: по ЕСН 349,0 тыс. руб., по НДС – 2375,0 тыс. руб., по налогу на имущество – 534,0 тыс. руб.

На конец 2007 года задолженность перед бюджетом составила 4166,6 тыс. руб., а переплата – 1839,0 тыс. руб. Переплата, как и предыдущих периодах, образовалась по налогу на прибыль и составила 1758,0 тыс. руб., а так же по ЕНС в размере – 473,7 тыс. руб. Задолженность у ОАО СМК «Роса» образовалась по следующим налогам: налог на землю – 251,5 тыс. руб., по НДФЛ – 654,3 тыс. руб., по налогу на вмененный доход – 19,1 тыс. руб., по НДС – 2619,7 тыс. руб., по транспортному налогу – 15,7 тыс. руб., по налогу на имущество – 605,5 тыс. руб.

Данные, рассмотренные в таблицах соответствую бухгалтерской отчетности, данные таблицы 9 полностью соответствуют бухгалтерским балансам на 31.12.2005г., на 31.12.2006г, на 31.12.2007г.

**2.3 Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость**

Налог на добавленную стоимость, введенный с 1 января 1992 г., в настоящее время является основным косвенным налогом, поступление денежных средств от которого в бюджет составляет бо­лее 25% всех поступлений налогов, сборов и платежей.

В соответствии с Налоговым Кодексом РФ [4;5] плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

* организации;
* индивидуальные предприниматели;
* лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемеще­нием товаров через таможенную границу Российской Федерации, оп­ределяемые в соответствии с Таможенным Кодексом РФ [3].

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от уплаты НДС, если за три предшествующих календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) у них без учета налога не превысила в совокупности 1 млн. руб. Данный пункт не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению.

В соответствии со ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признаются следующие операции:

1. реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в т.ч. реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг) по соглашению о предоставление отступного или новации. Передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признается реализацией товаров (работ, услуг);
2. передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций. В частности, объектами налогообложения является передача товаров и выполнение работ (оказание услуг), не связанных с производством продукции (содержание объектов здравоохранения, домов престарелых и инвалидов, детских дошкольных учреждений, оздоровительных лагерей, объектов культуры и спорта, учреждений народного образования, а также объектов жилищного фонда, работы по благоустройству городов и поселков и т.п.);
3. выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
4. ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Ряд товаров, работ, услуг, освобождается от обложения НДС (важнейшие и жизненно необходимые лекарственные средства, изделия медицинского назначения и медицинской техники; протезно-ортопедические изделия, сырье и материалы для изготовления и полуфабрикаты к ним; услуги по перевозке пассажиров и т.п.). Операции не подлежащие налогообложению НДС оговорены в ст. 149 НК РФ [4].

В соответствии с ст. 164 НК РФ НДС взимается по следующим ставкам:

0% — при реализации:

1) товаров (за некоторым исключением), помещенных под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории РФ и представления документов, предусмотренных Кодексом;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных выше товаров;

10% — по продовольственным товарам и товарам для детей по перечню, приведенному в Налоговом Кодексе;

18% — по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные и продовольственные товары.

Порядок учета НДС вначале был определен Инструкцией по НДС, а затем уточнен приказом Минфина РФ [15].

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по на­логам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную сто­имость».

Счет 19 имеет субсчета:

1. - «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
2. - «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
3. - «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрячиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) после принятия на учет материальных ресурсов, списывают с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (соответствующих субсчетов) в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

При этом налогоплательщик на основании данных оперативного бухгалтерского учета должен вести раздельный учет сумм входного налога как по оплаченным, так и по неоплаченным приобретенным материаль­ным ресурсам.

В том случае, если материальные ресурсы, по которым в установленном порядке произведено возмещение (вычет), НДС, использованы для непроизводственной сферы, имеющей специальные источники финансирования, делается восстановительная бухгалтерская проводка: кредит счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», и дебет соответствующих счетов учета источников фи­нансирования (покрытия).

По основным средствам и нематериальным активам после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

* «Расчеты по налогам и сборам» (при производственном использовании);
* учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29, 91, 84) — при использовании на непроизводственные нужды;
* 91 «Прочие доходы и расходы» — при продаже этого имущества.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам — учитывают вместе с затратами по их приобретению.

В случае недостачи, порчи или хищений материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) и до момента оплаты поступивших материальных ресурсов сумма НДС по ним списывается с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в дебет счета учета недостач материальных ценностей. В случае обнаружения недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) после их оплаты суммы НДС, ранее уже возмещенные из бюджета, восстанавливаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», в корреспонденции с дебетом счетов не­достач материальных ценностей, использования прибыли отчетного периода.

Таблица 10 – Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям начисленный для возмещения из бюджета ОАО СМК «Роса» за 2006-2007гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | 2006 год | | 2007 год | | Отклонения |
| Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % |
| 19/1 НДС | 59219,6 | 90,00 | 41231,60 | 70,90 | -17988,0 |
| 19/4 НДС по оборудованию | 6504,5 | 8,50 | 6323,4 | 10,9 | -181,1 |
| 19/5 НДС по оптовой торговле | 48,6 | 1,48 | 10586,5 | 18,2 | +10537,9 |
| Итого | 65772,7 | 100 | 58141,5 | 100 | -7631,2 |

Из таблицы 10 видно, что сумма НДС начисленная для возмещения из бюджет в 2007г. меньше чем в 2006году, а именно на сумму 7631,2 тыс.руб. Наибольшая сумма начисленного к возмещению НДС в 2007г. приходится на 19.1 счет и составляет 41231,6 тыс.руб., а в 2006г. по этому счету сумма начисленная к возмещению составляла 59219,6 тыс. руб., что на 17988,0 тыс. руб. больше чем в 2007г. По счету 19.5 НДС по оптовой торговле в 2007г. сумма к возмещению из бюджета составила 10586,5 тыс. руб., что на 10537,9 тыс. руб. больше чем в 2006г. (сумма к возмещению в 2006г. по счету 19.5 составила 48,6 тыс. руб.).

В учете сделаны проводки:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| год | ДТ | КТ | Сумма, тыс. руб. | Примечание |
| 2006 | 19/1 | 68 | 59219,6 | НДС начисленный для возмещения из бюджета |
| 19/4 | 68 | 6504,5 |
| 19/5 | 68 | 48,6 |
| 19 | 68 | 65772,7 |
| 2007 | 19/1 | 68 | 41231,6 | НДС начисленный для возмещения из бюджета |
| 19/4 | 68 | 6323,4 |
| 19/5 | 68 | 10586,5 |
| 19 | 68 | 58141,5 |

Таблица 11 – Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям возмещенный из бюджета ОАО СМК «Роса» за 2006-2007гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | 2006 год | | 2007 год | | Отклонения |
| Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % |
| 19/1 НДС | 59022,2 | 87,70 | 42945,9 | 69,7 | -16076,3 |
| 19/4 НДС по оборудованию | 8240,9 | 12,24 | 8079,7 | 13,1 | -161,2 |
| 19/5 НДС по оптовой торговле | 47,1 | 0,06 | 10613,6 | 17,2 | +10565,9 |
| Итого | 67310,2 | 100 | 61638,6 | 100 | -5671,6 |

Из таблицы 11 можно сделать вывод, что в 2007г. НДС возмещенный из бюджета на 5671,6 тыс. руб. меньше чем в 2006г. А именно возмещение уменьшилось на 16076,3тыс. руб. по счету 19/1, хотя по счету 19/5 возмещение в 2007г. увеличилось на 10565,9 тыс. руб. Всего же возмещено в 2006 году 67310,2 тыс. руб., в 2007 году – 61638,6 тыс. руб. Бухгалтерские проводки по возмещению представлены ниже.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| год | ДТ | КТ | Сумма, тыс. руб. | Примечание |
| 2006 | 68 | 19/1 | 59022,2 | НДС возмещенный из бюджета |
| 68 | 19/4 | 8240,9 |
| 68 | 19/5 | 47,1 |
| 68 | 19 | 67310,2 |
| 2007 | 68 | 19/1 | 42945,9 | НДС возмещенный из бюджета |
| 68 | 19/4 | 8079,7 |
| 68 | 19/5 | 10613,6 |
| 68 | 19 | 61638,6 |

В таблице 12 отразим задолженность бюджета пере ОАО СМК «Роса» по НДС по приобретенным ценностям на 01.01.2007г. и на 01.01.2008г.

Таблица 12 – Задолженность по НДС по приобретенным ценностям на 01.01.2007г. - 01.01.2008г. ОАО СМК «Роса»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | 2007год | | 2008 год | | Отклонения |
| Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % |
| 19/1 НДС | 2209,80 | 31,10 | 3605,90 | 100 | +1396,10 |
| 19/4 НДС по оборудованию | 4866,70 | 68,50 | ---- | ---- | -4866,70 |
| 19/5 НДС по оптовой торговле | 26,50 | 0,40 | ----- | ---- | -26,50 |
| Итого | 7103,00 | 100 | 3605,90 | 100 | -3497,10 |

По данным таблицы 12 видно, что сумма задолженности бюджета по НДС перед ОАО СМК «Роса» на 01.01.2007г. составляет 7103,00 тыс. рублей, а на 01.01.2008г. задолженность составила 3605,90 тыс. рублей, что на 3497,10 тыс. руб. меньше чем на начало года. Наибольшая сумма задолженности в начале года образовалась по НДС за приобретенное оборудование, хотя в конце года по счету 19/4 задолженности нет.

При получении авансов под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно сумма налога, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах, отражается в учете по дебету счета 62 и кредиту счета 68. При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного НДС сначала делается обратная вышеуказанная запись (дебет счета 68 и кредит счета 62), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг) в установленном порядке.

Статья 164 НК РФ установлены налоговые ставки.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации товаров вывезенных в таможенном режиме экспорта. При реализации товаров на экспорт, ставку 0% предприятие должно подтвердить в течении 180 дней в соответствии со ст. 165 НК РФ.

ОАО СМК «РОСА» предоставляет в налоговые органы полный пакет документов.

1. Контракты с иностранными организациями на поставку товара;
2. Выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки;
3. Копии транспортных документов;
4. Таможенные декларации.

Согласно ст. 88 НК РФ налоговая инспекция проводит в течение 3 месяцев камеральную проверку и выносит решение, имеет ли право предприятие возместить «входной» НДС или нет. При положительном решении НДС возмещается. ОАО СМК «Роса» представляет в налоговую инспекцию письмо с просьбой перечислить фактически уплаченный НДС в бюджет с товаров, реализованных в республику Беларусь на расчетный счет.

Организация имеет право производить взаимозачет федеральных налогов. При реализации товаров на территории РФ ОАО СМК «Роса» письмом в налоговый орган производит взаимозачет НДС, уплаченный поставщикам за приобретенные товары, экспортируемые в республику Беларусь в счет НДС по внутреннему рынку и в счет налога на прибыль.

При продаже продукции или другого имущества исчисленная сум­ма налога отражается по дебету счетов 90/3 «Продажи» и 91/3 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (при продаже «по отгрузке»). Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту сче­тов учета денежных средств.

В регистрах бухгалтерского учета по заготовке материальных ценностей, прода­же продукции (работ, услуг) и других активов сумма налога должна выделяться в отдельную графу на основании надлежаще оформленных документов (счетов, счетов-фактур, накладных, приходно-кассовых ордеров, актов выполненных работ и других аналогичных документов).

В соответствии с постановлением Правительства от 29.07.96 г. № 914 (23) организации обязаны для учета НДС выписывать счета-фактуры и вести в текущем учете журналы учета этих первичных документов, а также книги продаж и покупок. Формы счета-фактуры, книги продаж и покупок, а также порядок учета в них определенных вышеуказанных постановлением Правительства.

Кроме того, ОАО СМК «Роса» уплачивает НДС в бюджет. Данные по начисленному к уплате НДС и уплаченному в бюджет рассмотрим в приведенных ниже таблицах.

Таблица 13 – Налог на добавленную стоимость начисленный к уплате в бюджет ОАО СМК «Роса» за 2006-2007гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | 2006 год | | 2007 год | | Отклонения |
| Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % |
| НДС по оптовой торговле | 99913,8 | 98,8 | 106397,7 | 99,6 | +6483,9 |
| НДС по розничной торговле | 195,4 | 0,2 | 23,1 | ---- | -172,3 |
| НДС Белоруссия | 1000,3 | 1,0 | 443,2 | 0,4 | -557,1 |
| Итого | 101109,5 | 100 | 106864,0 | 100 | +5757,5 |

Из таблицы 13 видно, что наибольшая сумма НДС начисленная к уплате в бюджет от реализации продукции на территории Российской Федерации, эта сумма в 2006году составила 100109,2 тыс. руб., а в 2007г. 106420,8 тыс. руб., что на 5754,5 тыс. руб. больше.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| год | ДТ | КТ | Сумма, тыс. руб. | Примечание |
| 2006 | 90/3 | 68 | 101109,5 | НДС начисленный к уплате в бюджет |
| 2007 | 90/3 | 68 | 106864,0 | НДС начисленный к уплате в бюджет |

Таблица 14 – Налог на добавленную стоимость уплаченный в бюджет ОАО СМК «Роса» за 2006-2007гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | 2006 год | | 2007 год | | Отклонения |
| Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % |
| Оптовой торговле НДС | 100940,7 | 98,7 | 106127,7 | 99,7 | +5187 |
| НДС по розничной торговле | 195,4 | 0,2 | 23,1 | ---- | -172,3 |
| НДС Белоруссия | 1165,1 | 1,1 | 319,3 | 0,3 | 845,3 |
| Итого | 102301,2 | 100 | 106470,6 | 100 | +4169,4 |

Из таблицы 14 видно, что ОАО СМК «Роса» уплатило в бюджет в 2006г. НДС в размере 102301,2 тыс. руб., в 2007г. – 106470,6 тыс. руб., что на 4169,4 больше. Наибольшую сумму уплаченного НДС составила НДС от торговли на территории Российской Федерации.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | ДТ | КТ | Сумма, тыс. руб. | Примечание |
| 2006 | 68 | 51 | 102301,2 | НДС уплаченный в бюджет |
| 2007 | 68 | 51 | 106470,6 | НДС уплаченный в бюджет |

Данные таблиц соответствую данным по оборотным ведомостям и по соответствующим счетам бухгалтерского учета используемым на предприятии ОАО СМК «Роса».

**2.4 Учет налога на прибыль**

Налог на прибыль относится к группе прямых пропорциональных налогов. Среди доходных источников бюджетов всех уровней этот налог занимает второе место после косвенных налогов.

Начиная с 1 января 2002 года налогоплательщики исчисляют налог на прибыль в соответствии с положениями главы 25 НК РФ. [5]

Ст. 247 НК РФ определено, что объектом налогообложения признается прибыль, определяемая как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

В соответствии со ст.248 НК РФ к доходам относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

- прочие доходы.

Ст. 252 НК РФ установлено, что расходы подразделяются на:

- расходы, связанные с производством и реализацией;

- прочие расходы.

Таким образом, основополагающий принцип формирования прибыли – это формирование отдельно сумм полученных доходов и сумм произведенных расходов с последующим определением на основании данных сумм прибыли за отчетный (налоговый) период.

Порядок формирования налоговой базы за отчетный период по налогу на прибыль изложен в статьях 274 и 315 НК РФ.

Согласно ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

Сумма выручки определяется на дату признания доходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения с учетом положений ст. 251 НК РФ, определяющей доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

Доходы налогоплательщика учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав, включая товарообменные операции), учитываются исходя из цены сделки на основании ст. 40 НК РФ.

Согласно главе 25 НК РФ существуют два метода признания доходов и расходов в целях налогообложения: метод начисления и кассовый метод.

Ст. 271 НК РФ предусмотрено, что 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.

Для доходов от реализации, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ, датой получения дохода признается день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Днем отгрузки считается день реализации товаров (работ, услуг), определяемый в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества, работ, услуг, имущественных прав) в их оплату.

Таким образом, при использовании налогоплательщиком в целях налогообложения метода начисления датой признания доходов от реализации является дата передачи на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

При определении даты реализации налогоплательщиком, использующим метод начисления, Налоговым Кодексом предусмотрен ряд особенностей для отдельных операций (ст. 316 НК РФ).

В соответствии со ст. 273 НК РФ организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций, не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Датой получения дохода в этом случае признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. При этом в соответствии с п. 1 ст. 251 НК РФ в состав доходов включаются имущество и (или) имущественные права, работы и (или) услуги, полученные налогоплательщиками от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг).

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил установленный Налоговым Кодексом предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Исходя из ст. 315 НК РФ доход от реализации, полученный налогоплательщиком за отчетный период, складывается из сумм выручки от реализации по различным операциям (видам деятельности):

* выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;
* выручка от реализации покупных товаров;
* выручка от реализации прочего имущества (к прочему имуществу в соответствии со ст. 268 НК РФ относится имущество, находящее в собственности налогоплательщика, за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров и амортизируемого имущества);
* выручка от реализации имущественных прав (учитывая различия в порядке налогообложения данных операций, необходимо формирование отдельно выручки от реализации права требования как реализации финансовых услуг и выручки от реализации права требования);
* выручка от реализации амортизируемого имущества;
* выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

Таким образом, налогоплательщику необходимо вести раздельный учет по видам операций (видам деятельности). Это также следует из ст. 316 НК РФ, в соответствии с которой доходы от реализации определяются по видам деятельности, если для данного вида деятельности предусмотрен порядок налогообложения, применяется иная ставка налога либо предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.

Ст. 252 НК РФ установлено, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуще­ствления деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затра­ты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются экономически оправданные затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Ст. 253 НК РФ определено, что расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

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

При этом перечень расходов, связанных с производством и реализацией, приведенный в главе 25 НК РФ, является открытым.

В соответствии с требованиями главы 25 НК РФ расходы, понесенные налогоплательщиком, делятся на:

1) расходы, учитываемые в целях налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде, в том числе:

* расходы, учитываемые в размере фактически произведенных затрат,
* расходы, учитываемые в пределах установленных нормативов (расходы на добровольное страхование работников, расходы на рекламу, представительские расходы, расходы на ремонт основ­ных средств и др.);

2) расходы будущих периодов и убытки, приравниваемые к ним, учитываемые в целях налогообложения в порядке, установленном Налоговым Кодексом (расходы на НИОКР, расходы на освоение природных ресурсов, убытки прошлых лет от деятельности обслуживающих производств и хозяйств; убытки от реализации амортизируемого имущества и др.)

Данные расходы (убытки) в доле, определяемой в соответствии с порядком, установленном Налоговым Кодексом, учитываются в составе расходов либо убытков соответствующего отчетного (налогового) периода;

* расходы и убытки, не учитываемые в целях налогообложения.

Дата признания расходов в целях налогообложения также зависит от метода признания доходов и расходов, избранного налогоплательщиком.

Ст. 272 НК РФ определено, что при использовании налогоплательщиком метода начисления расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для целей налогообложения, если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные. Данное разделение расходов на прямые и косвенные связано с различиями в порядке учета данных расходов для целей налогообложения прибыли отчетного (налогового) периода.

Косвенные расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также уменьшает доходы от реализации отчетного (налогового) периода, но с учетом особенностей, предусмотренных для различных видов деятельности.

Налог на прибыль организаций исчисляется налогоплательщиком по ставке 24%, а его суммы распределяются в следующем порядке: 6,5% - в федеральный бюджет; 17,5% - в бюджеты субъектов РФ. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в региональные бюджеты, при этом указанная ставка не может быть ниже 13,5% (ст. 284 НК РФ).

По итогам каждого отчетного (налогового) периода, согласно статье 286 НК РФ, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном настоящей статьей.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала Доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квар­тал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Для ОАО СМК «Роса» налоговый период по налогу на прибыль организации – год, отчетный период - квартал. Налог уплачивается по квартально не позднее 28 числа следующего месяца за отчетным кварталом. Аванс до 28 числа текущего месяца (ст. 287 НК РФ).

Ст. 289 гл. 25 НК РФ определен порядок представления декларации по налогу на прибыль организаций. Приказом МНС РФ от 11.11.2003 №БГ-3-02/614 (ред. от 03.06.2004) утверждена форма Декларации по налогу на прибыль организаций. Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, а налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

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

Согласно ПБУ-18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002г. № 114н) предприятие должно корректировать прибыль с учетом постоянных и временных разниц. На ОАО СМК «Роса» по данным «Отчета о прибылях и убытках» форма № 2 имеются отложенные налоговые активы и налоговые обязательства.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | ДТ | КТ | Сумма, тыс. руб. | Примечание |
| 2006 | 09 | 68 | 1 | Отложенные налоговые активы |
| 68 | 77 | -58 | Отложенные налоговые обязательства |
| 99 | 68 | 1147 | Постоянные налоговые обязательства |
| 2007 | 09 | 68 | 127,0 | Отложенные налоговые активы |
| 68 | 77 | -2348 | Отложенные налоговые обязательства |
| 99 | 68 | 4632 | Постоянные налоговые обязательства |

По данным таблицы 15 следует, что в 2007г. был начислен налог на прибыль в сумме 24430962 рублей, в том числе в федеральный бюджет 6616719 рубля или 27,1% от начисленного; в бюджет субъекта РФ 17814243 рублей или 72,9% от начисленного. Данное процентное соотношение объясняется различными ставками налога для федерального бюджета и бюджета субъекта РФ.

Сумма уплаченного налога на прибыль составляет в 2007г. 31058318 рублей, в том числе в федеральный бюджет (6,5%) – 8411628 рублей, в бюджет субъекта РФ (17,5%) – 22646690 рублей.

Задолженность бюджета перед ОАО СМК «Роса» по налогу на прибыль на 01.01.2008г. составила 6627356 рублей.

Таблица 15 – Налог на прибыль, начисленный и уплаченный ОАО СМК «Роса» в 2007гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Налог | 2007 г. | Удельный вес, % | Бухгалтерские проводки |
| Налоговая база, руб. | 101795676 |  |  |
| Налог на прибыль исчисленный, руб.  В том числе: | 24430962 | 100 | Д99 К68/4 |
| в Федеральный  Бюджет, руб. | 6616719 | 27,1 | Д99 К68/4/1 – начислен налог на прибыль в Федеральный бюджет |
| в бюджет субъекта РФ, руб. | 17814243 | 72,9 | Д99 К68/4/2 - начислен налог на прибыль в бюджет субъекта РФ |
| Налог на прибыль уплаченный, руб.  В том числе | 31058318 | 100 | Д68/4 К 51 |
| в Федеральный  Бюджет, руб | 8411628 | 27,1 | Д 68/4/1 К51 – оплачен налог на прибыль в Федеральный бюджет |
| в бюджет субъекта РФ, руб. | 22646690 | 72,9 | Д68/4/2 К51 – оплачен налог на прибыль в бюджет субъекта РФ |

ДТ 99 КТ 68/4 – 24430962 руб. начислен налог на прибыль всего, в том числе:

ДТ 99 КТ 68/4 – 6616719 руб. начислен налог на прибыль в федеральный бюджет

ДТ 99 КТ 68/4 – 17814243руб. начислен налог на прибыль в бюджет субъекта РФ

ДТ 68/4 КТ 51 – 31058318 руб. уплачен налог на прибыль всего, в том числе:

ДТ 68/4 КТ 51 – 8411628руб. уплачен налог на прибыль в федеральный бюджет

ДТ 68/4 КТ 51 – 22646690 руб. уплачен налог на прибыль в бюджет субъекта РФ

**2.5 Учет налог на доходы с физических лиц**

Главой 23 Налогового Кодекса РФ установлен налог на доходы физических лиц.

Налогоплательщиками налога на доходы с физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся:

* дивиденды и проценты, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;
* страховые выплаты при наступлении страхового случая, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;
* доходы, полученные от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности;
* доходы, полученные от предоставления в аренду, и доходы, полученные от иного использования имущества, находящегося на территории РФ;
* доходы от реализации имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;
* вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ;
* пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, выплачиваемые в соответствии с действующим российским законодательством или выплачиваемые иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;
* доходы от использования любых транспортных средств;
* иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности на территории РФ.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды (ст. 208 НК РФ).

**Не подлежат налогообложению:**

* государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся Пособия по безработице, беременности и родам;
* государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;
* все виды установленных действующим законодательством, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ) (по установленному перечню);
* вознаграждения донорам за сданную донорскую кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;
* алименты, получаемые налогоплательщиком;
* суммы, получаемые налогоплательщиком в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;
* суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;
* суммы единовременной материальной помощи и ряд других доходов физических лиц (ст. 217 НК РФ).

При определении размера налоговой базы в соответствии со ст. 218 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов:

* в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода (для лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльский АЭС, и др.);
* в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода (Героев Советского Союза и Героев РФ, лиц, на­гражденных орденом Славы трех степеней и др.);
* в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода – распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены в пп. 1-2, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 20000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется;
* в размере 600 руб. за каждый месяц налогового периода - распространяется на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 40000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый расчет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей) производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере (1200 рублей). Предоставление указанного вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Помимо перечисленных налоговых вычетов налогоплательщики имеют право на социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели; в сумме, уплаченной в налоговом периоде, за обучение в образовательных учреждениях (до 38 000 руб.), а также за услуги по лечению (до 38 000 руб.).

Указанные вычеты предоставляются на самого налогоплательщика и на его детей. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ (по установленному Правительством РФ перечню) сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов (ст. 219 НК РФ).

Имущественные налоговые вычеты предоставляются в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщиков не менее пяти лет (до 1 млн. руб.), и от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика не менее трех лет (до 125 тыс. руб.) (ст. 220 НК РФ).

Профессиональные вычеты предоставляются категориям налогоплательщиков в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов или в установленных размерах (на создание научных разработок — в размере 20% к сумме начисленного дохода, за открытие, изобретение и создание промышленных образцов — в сумме 30% от дохода, полученного за первые два года использования и т.п.) (ст. 221 НК РФ).

Налоговая ставка на доходы физических лиц устанавливается 13%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в на следующие доходы:

* выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей и других основанных на риске игр;
* стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных Налоговым Кодексом размеров;
* страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения установленных Налоговым Кодексом размеров.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30 процентов в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9 процентов в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9 процентов в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года (ст. 224 НК РФ).

ОАО СМК «Роса» является налоговым агентом и в соответствие со статьей 226 Гл. 23 НК РФ российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить исчисленную сумму налога.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам. Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической вы плате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода.

Рассмотрим исчисление НДФЛ налоговым агентом – ОАО СМК «Роса» на примере одного работника, а именно Абухович Л.А.

За 2007 году Абухович Л.А. получила в совокупности доход в размере 80814 руб. 44коп., за свою трудовую деятельность на предприятии ОАО СМК «Роса».

ДТ 20 КТ 70 – 80814 руб. начисление заработной платы.

Три месяца года, а именно январь, февраль, март, Абухова Л.А. получала стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. ежемесячно в соответствии со статьей 218 НК РФ, т. к. совокупный доход за три месяца составил 19780 руб., а в апреле месяце превысил 20000 руб. И шесть месяце Абухова Л.А. получала стандартный налоговой вычет в размере 600 руб. ежемесячно в соответствии со статьей 218 НК РФ, т.к. имеет одного ребенка, и совокупный доход превысил 40000 руб. в июле месяце. Таки образом за 2007 год Абухова Л.А. получила налоговых вычетов на сумму 4800 руб.

Облагаемая сумма дохода составила 75514 руб. 44коп. (80814 руб. 44коп. – 4800 руб.). Налоговая ставка составляет 13% в соответствии с пунктом 1 статьи 224 НК РФ. Сумма налога исчисленного с Абуховой Л.А. за 2007год составила 9817руб. (75514руб. 44коп. \* 13%).

ДТ 70 КТ 68/1 – 9817 руб. – удержан НДФЛ из заработной платы.

ОАО СМК «Роса» удерживало ежемесячно с Абуховой А.С. ежемесячно и перечисляло в бюджет, сумма налога удержанного с сотрудника за 2007 год составила 9817руб.

ДТ 68/1 КТ 51 – 9817 руб. – перечислен НДФЛ в бюджет.

В назначенный налоговым законодательством срок ОАО СМК «Роса» сдало в налоговый орган по месту регистрации справку о доходах физического лица, а именно своего сотрудника Абуховой Л.А., по форме № 2-НДФЛ.

Рассмотри исчисление НДФЛ налоговым агентом ОАО СМК «Роса» в таблице 16.

Таблица 16 – Налог на доходы физических лиц, начисленный налоговым агентом ОАО СМК «Роса» за 2006-2007гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2006г | 2007г | отклонение |
| Налоговая база, руб. | 60650462 | 55838469 | -481993 |
| Количество рабочих, чел. | 613 | 573 | -40 |
| Стандартные налоговые вычеты, руб. | 468000 | 437700 | -30300 |
| Начисленный НДФЛ, руб. | 7823720 | 7202100 | -621620 |

Из таблицы 16 видно, что в 2007г. уменьшилось количество рабочих на 40 человек, за счет чего уменьшилась налогооблагаемая база на 4811993 руб., и налог исчисленный для удержания с физических лиц на 621620 руб.

**2.6 Учет единого социального налога**

В соответствии со второй частью гл. 24 Налогового кодекса РФ с 1 января 2001 г. введен единый социальный налог, зачисляемый в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и Фонды обязательного медицинского страхования РФ и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Объектом налогообложения для исчисления налога признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодате­лями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), по авторским и лицензионным договорам, а также выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты налогоплательщиков.

Детальный перечень объектов налогообложения, налоговая база, доходы, не подлежащие налогообложению, налоговые льготы изложены в ч.2 гл. 24 НК РФ.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца.

Налогоплательщики должны вести учет отдельно по каждому работнику о суммах выплаченных им доходов и суммах налога, относящихся к этим доходам.

Налогоплательщики представляют в Пенсионный фонд РФ сведения в соответствии с федеральным законода­тельством об индивидуальном персонифицированном учете в системе государственного пенсионного страхования.

Сумма налога, зачисляемая в составе социального налога в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на произведенные ими самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством РФ.

В сроки, установленные для уплаты налога, налогоплательщики обязаны представить в Фонд социального страхования РФ сведения о суммах:

* начисленного налога в Фонд социального страхования РФ;
* использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение;
* направленных ими на приобретение путевок;
* расходов, подлежащих зачету;
* уплачиваемых в Фонд социального страхования РФ.

Для налогоплательщиков применяются следующие ставки социального налога:

Таблица 14 – Ставки налога для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам с 2006г.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом сначала года | Федеральный бюджет РФ | | Фонд социального страхования РФ | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
| Федеральный фонд ОМС | Территориальные фонды ОМС |
| До 280 000 руб. | 20,0% | 2.9% | | 1.1% | 2.0% | 26,0% |
| От 280 001 до 600 000 руб. | 56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 8 120 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб. | | 3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб. |
| Свыше 600 000 руб. | 81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб. | 11 320 руб. | | 5 000 руб. | 7 200 руб. | 104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб. |

В соответствии с Федеральным законом от 12.02.01 г. № 17-ФЗ для страхователей установлены тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в зависимости от класса профессионального риска в размере от 0,2 (I класс) до 8,5% (XXII класс) от начисленной оплате труда по всем основаниям (доходу) застрахованных, а в соответствующих случаях — к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет следующие субсчета:

1 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

2 «Расчеты по социальному страхованию»;

3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Начисленные суммы в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, в фонды обязательного медицинского страхования относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Дебет других счетов производственных затрат (23, 25, 26 и др.);

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1, 2, 4.

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, бере­менности и родам, пособий на детей и др.

Начисление работникам организации указанных пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1 и 2;

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию перечисляют в Фонд социального страхования, отчислений в Пенсионный фонд — в указанный Фонд, а отчисления в фонды медицине кого страхования – в соответствующие фонды. Перечисление оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1, 2, 4;

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

ЕСН начисленный ОАО СМК «Роса» за 2006–2007 гг. рассмотрены в таблице 17.

1) Наибольший удельный вес в ЕСН занимают отчисления в пенсионный фонд 73,5 в 2005г. и 74,9% в 2007г. Что можно увидеть на диаграммах рис. 17-18.

Таблица 17 – Единый социальный налог, начисленный ОАО СМК «Роса» за 2006-2007гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование налога | Налоговая база за 2006г., руб. | Ставка налога,% | 2006 г., руб. | Удельный вес, % | Налоговая база за 2007г., руб. | Ставка налога,% | 2007 г., руб. | Удельный вес, % | Отклонения |
| Единый социальный налог, в том числе: | 53910,2 | 26,00 | 15200,00 | 100 | 54049,18 | 26,00 | 15236,68 | 100 | +36,7 |
| Пенсионный фонд | 53910,20 | 20,0 | 11165,90 | 73,5 | 54049,18 | 20,00 | 11225,4 | 74,9 | +59,5 |
| ФСС | 52740,0 | 3,1 | 2081,93 | 13,7 | 53751,0 | 2,9 | 2119,13 | 13,91 | +37,2 |
| ФФОМС | 53910,2 | 1,0 | 1521,13 |  | 54049,17 | 1,1 | 586,39 | 3,85 | +121,76 |
| ТФОМС | 53910,2 | 1,9 | 54049,17 | 2,0 | 1056,5 | 6,93 |
| Обязательное страхование | 54100,00 | 0,4 | 431,1 | 2,8 | 55486,8 | 0,4 | 222,5 | 1,46 | -208,6 |

На основании данных таблицы можно сделать выводы:



Рис. 17 – Структура ЕСН начисленного для уплаты в бюджет за 2006 год.



Рис. 18 – Структура ЕСН начисленного для уплаты в бюджет за 2007 год.

Таблица 18 – Бухгалтерские проводки ОАО СМК «Роса» по единому социальному налогу сделанные за 2006 года.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Содержание операции | ДТ | КТ | Сумма, руб. |
| Пенсионный фонд счет 69/1.  Сальдо дебетовое 1261858 руб. 32 коп. | | | | |
| 2006г. | начислен налог | Счета затрат | 69/1 | 11165911-78 |
| перечислен налог (уплачен) | 69/1 | 51 | 9750142-00 |
| Сальдо кредитовое 153911 руб. 46 коп. | | | | |
| Расчеты по социальному страхованию счет 69/2.  Сальдо дебетовое 822319 руб. 02 коп. | | | | |
| 2007г. | начислен налог | Статьи затрат | 69/2 | 2081929-07 |
| использованного | 69/2 | 51 | 1894105-89 |
| Сальдо дебетовое 634495 руб. 84 коп. | | | | |
| Расчеты по медицинскому страхованию 69/4  Сальдо дебетовое 264995 руб.90 коп. | | | | |
| 2006г. | начислен налог | Статьи затрат | 69/4 | 1521135-48 |
| перечислен налог | 69/4 | 51 | 1100000-00 |
| Сальдо кредитовое 156139 руб. 58 коп. | | | | |
| Расчеты по обязательному страхованию счет 69/5  Сальдо дебетовое 1691 руб.00 коп. | | | | |
| 2007г. | начислен налог | Статьи затрат | 69/5 | 431098-49 |
| использовано | 69/5 | 51 | 393586-09 |
| Сальдо кредитовое 39203 руб. 40 коп. | | | | |

Бухгалтерские проводки ОАО СМК «Роса» по единому социальному  
налогу сделанные за 2007 года.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Содержание операции | ДТ | КТ | Сумма, руб. |
| Пенсионный фонд счет 69/1.  Сальдо кредитовое 153911 руб. 46 коп. | | | | |
| 2007г. | начислен налог | Счета затрат | 69/1 | 11225364-79 |
| перечислен налог (уплачен) | 69/1 | 51 | 11190918-79 |
| Сальдо кредитовое 188357 руб. 46 коп. | | | | |
| Расчеты по социальному страхованию счет 69/2.  Сальдо дебетовое 634495 руб. 84 коп. | | | | |
| 2007г. | начислен налог | Статьи затрат | 69/2 | 2119133-72 |
| использовано | 69/2 | 51 | 1949539-00 |
| Сальдо дебетовое 464901 руб. 12 коп. | | | | |
| Расчеты по медицинскому страхованию 69/4  Сальдо кредитовое 156139 руб.58 коп. | | | | |
| 2007г. | начислен налог | Статьи затрат | 69/4 | 1644822-68 |
| перечислен налог | 69/4 | 51 | 1951223-00 |
| Сальдо дебетовое 150261 руб. 73 коп. | | | | |
| Расчеты по обязательному страхованию счет 69/5  Сальдо кредитовое 39203 руб.40 коп. | | | | |
| 2007г. | начислен налог | Статьи затрат | 69/5 | 22239-67 |
| использовано | 69/5 | 51 | 308517-68 |
| Сальдо дебетовое 46921 руб. 61 коп. | | | | |

Для ОАО СМК «Роса» налоговый период – календарный год, отчетный период – квартал. Уплачиваются ежемесячные авансы, платежи производятся не позднее 15 числа месяца следующего за отчетным. Производится доплата по результатам годовой декларации не позднее 30 марта. ОАО СМК «Роса» предоставляет налоговые декларации в соответствии с Законодательством РФ и в установленные сроки

**2.7 Учет расчетов по водному налогу**

В соответствии с главой 25.2. НК РФ организации и физические лица осуществляющие специальное и (или) особое водоиспользование.

ОАО СМК «Роса» производит водопользование из трех водных объектов, на что имеет соответствующие лицензии, полученные в Росприроднадзоре в установленном порядке.

В соответствии со статьей 333.9 НК РФ объектом налогообложения является: «забор воды из водных объектов, использование акваторий водных объектов, использование водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях, использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики».

ОАО СМК «Роса» использует подземные воды (из скважин) для производства пищевых продуктов, мытья тары на пунктах сбора молока.

Налоговая база определяется как объем забранной воды за налоговый период (на основе измерительных приборов). При использовании акваторий и объектов налоговая база определяется как площадь использованного водного пространства, в соответствии с лицензией. При использовании водных объектов для целей гидроэнергетики налоговая база - это количество электроэнергии, произведенной за налоговый период.

Ставки по водному налогу. Определяются от вида использования, от экономического района бассейна, реки, моря. Ставки твердые (руб.) Для ОАО СМК «Роса» по скважине № 66205376 (лицензия на водопользование СМО 0585 ВЭ) ставка в пределах установленного лимита 354 руб.; по скважине № 66205345 (лицензия на водопользование СМО 0585 ВЭ) ставка в пределах установленного лимита 342 руб.; по скважине № 3779 (лицензия на водопользование СМО 0555 9 ВЭ) ставка в пределах установленного лимита 342 руб.

Налоговыми льготами по водному налогу ОАО СМК «оса» не пользуется, так как не попадает по льготы по налогу.

Налоговый период для ОАО СМК «Роса» - квартал.

Отчетный период – не позднее 20 числа месяца следующего за истекшим налоговым периодом.

В бухгалтерском учете делаются проводки:

2006 год

ДТ 26 КТ 68/11 – 400 руб. – начисленный водный налог

ДТ 68/11 КТ 51 – 500 руб. – уплаченный в бюджет налог

2007 год

ДТ 26 КТ 68/11 – 1800 руб. – начисленный водный налог

ДТ 68/11 КТ 51 – 23600 руб. – уплаченный в бюджет налог

**2.8 Учет региональных налогов: налога на имущество и транспортного налога**

ОАО СМК «Роса» является плательщиком региональных налогов.

Налог на имущество. В соответствии с главой 30 НК РФ уплачивается налог на имуще6ство организации. В общем объеме доходных поступлений государства значение этого налога не играет существенной роли, однако в системе имущественного налогообложении Рос­сии он занимает центральное место. Поступления от налога на имущество предпри­ятий в бюджеты субъектов РФ и составляет в настоящее время около 5% общих налоговых поступлений.

Налогообложение недвижимости является перспективным направлением развития российских налогов на имущество, так как по мере формирования рыночной среды, а также в связи с уже проведенными и предполагаемыми переоценками основных фондов предприятий роль этого налога существенно возрастает.

Плательщиками налога на имущество являются:

* российские организации;
* иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации (ст. 373 НК РФ).

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее указанным ино­странным организациям на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

* земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
* имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации (ст. 374 НК РФ).

Сумма налога определяется по среднегодовой стоимости имущества организаций за отчетный период, определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (ст. 376 НК РФ).

Налогом на имущество не облагается значительное число организаций (по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, общественных организаций инвалидов и др.).

Кроме того, для целей налогообложения стоимость имущества организаций, облагаемых налогом, уменьшается на стоимость имущества жилищно-коммунальной и социально-культурной сфер (за вычетом суммы амортизации по соответствующим объектам), полностью или частично находящегося на балансе налогоплательщика, объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности, гражданской обороны и т.п.

Перечень организаций и имущества, не облагаемых налогом на имущество, приведен в Инструкции от 08.06.95 г. №33.

Предельный размер налоговой ставки на имущество организации не может превышать 2,2% от налогооблагаемой базы (ст. 380 НК РФ).

Конкретные ставки налога на имущество организации, определяемые в зависимости от видов деятельности организации, устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов РФ.

Устанавливать ставку налога для отдельных организаций не разрешается.

Учет расчетов организаций с бюджетом (кроме банков) по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество».

Начисленная сумма налога отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

ОАО СМК «Роса» является плательщиком налога на имущество организации. Для учета расчетов по налогу на имущество в ОАО СМК «Роса» применяется счет 68/21.

2007 год

ДТ 91 КТ 68/21 – 2438800 руб. начислен налог на имущество

ДТ 68/21 КТ 51 – 2367400 руб. перечислено по налогу на имущество

Транспортный налог. С 1 января 2003 года вместо налога на пользователей автомобильных дорог и налога с владельцев транспортных средств введен транспортный налог, который исчисляется в соответствии с главой 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 356 НК РФ транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ (налоговые ставки в пределах, установленных ст. 361 НК РФ; порядок и сроки уплаты налога в соответствии со ст.ст. 360 и 363 НК РФ) и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Плательщиками транспортного налога признаются организации и физические лица, включая индивидуальных предпринимателей, на которых в установленном по­рядке в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства.

Учет транспортных средств, признаваемых объектом обложения транспортным налогом в соответствии со ст. 358 НК РФ, и лиц, признаваемых согласно ст. 357 НК РФ плательщиками транспортного налога, осуществляется в налоговом органе по месту нахождения транспортных средств на основе информации, предоставляемой органами, осуществляющими гос. регистрацию транспортных средств (ст. 362 НК РФ).

Налоговая база по объектам налогообложения определяется следующим образом (ст. 359 НК РФ):

* в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
* в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;
* в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, - как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

В ст. 361 НК РФ определены налоговые ставки в расчете на 1 л.с. мощности двигатели автомобиля. Так, налоговая ставка на 1 л.с. легкового и грузового автомобиля мощностью двигателя до 100 л.с. составляет 5 руб. Далее идут градации от 100 до 150, от 150 до 200, от 200 до 250 и свыше 250 л.с. В последнем случае ставка для легкового автомобиля равна 30 руб., для грузового – 17 руб.

В соответствии со ст. 362 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога самостоятельно, а в отношении физических лиц сумма налога исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ (сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки).

Статьей 363 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики-организации представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов РФ, а налоговое уведомление налогоплательщику-гражданину вручается налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

Начисление транспортного налога оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счетов 20,25,26,44.

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу».

Перечисление транспортного налога в бюджет отражают по дебету счета 68 с кредита счетов учета денежных средств.

ОАО СМК «Роса» имеет на балансе транспортные средства, и является плательщиком налога. Для учета расчетов по транспортному налогу на предприятии ОАО СМК «Роса» используется счет 68/20.

2007 год

ДТ 26 КТ 68/20 – 112600 руб. начислен налог

ДТ 68/20 КТ 51– 106910 руб. перечислен налог

Сальдо кредитовое на 01.01.2008г. 15728 руб. 30 коп. (задолженность предприятия перед бюджетом по итогам годовой декларации).

Налоговой период по транспортному налогу – год. Отчетный период – квартал (ст. 360 НК РФ). Уплачивается по квартально не позднее 30 числа месяца следующего за отчетным кварталом (ст. 363 НК РФ).

**2.9 Единый налог на вмененный доход**

Является специальным налоговым режимом и относится к группе региональных налогов, устанавливается главой 26.3 НК РФ.

Сущность специального налогового режима заключается в том, что налогоплательщику разрешено на добровольной основе перейти уплату единого налога по упрощенной системе или по вмененному доходу. Однако единый налог на вмененный доход является жесткой системой налогообложения, которая устанавливается для определенных видов деятельности.

Налогоплательщики – предприятия и предприниматели, осуществляющие следующие виды деятельности:

1. Оказание бытовых услуг населению (парикмахерские, ремонт и пошив одежды, обуви и т.д.);
2. Оказание ветеринарных услуг;
3. Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке транспортных средств;
4. Оказание услуг автостоянок;
5. Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов транспортными средствами не более 20 единиц.
6. Розничная торговля через магазины, павильоны с площадью торгового зала не более 150 м2;
7. Розничная торговля через киоски, палатки, лотки, автомагазины и т.п.;
8. Оказание услуг общественного питания кафе, барами, ресторанами с площадью зала не более 150 м2;
9. Оказание услуг общественного питания объектам, не имеющими зала обслуживания;
10. Распространение и размещение наружной рекламы, а также рекламы на автобусах, трамваях, автомобилях;
11. Оказание услуг по временному размещению и проживанию граждан в помещениях, площадь которых составляет 100м2;
12. Сдача в аренду стационарных торговых мест на рынках и в местах торговли, не имеющих зала обслуживания посетителей;

Единый налог на вмененный доход не применяется совместными предприятиями (простыми товариществами).

Объект налогообложения – величина вмененного дохода, рассчитанная в соответствии с методикой представленной в НК РФ т.е. сумма вмененного дохода определяется предприятием или предпринимателем по расчету и не соответствует фактически полученному доходу.

Налоговая база определяется как произведение базовой доходности на величину финансового показателя и на систему корректирующих коэффициентов. Базовая доходность определяется НК РФ, а система коэффициентов устанавливается законодательством субъектов РФ и местным законодательством на территории муниципальных образований. Используются коэффициенты:

- коэффициент дефлятор;

- коэффициент ценности земельного участка;

- коэффициент, учитывающий режим условия работы предприятия или предпринимателя.

ВД = БД × ФП × К1 × К2 ×К3 × КМ

Ставка по налогу. Размер 15% от величины вмененного дохода.

Налоговый период – 1 квартал.

Отчетный период – квартал, полугодие, 9 месяцев, год.

Срок уплаты до 25 числа месяца следующего за истекшим периодом.

Расчет налога на единый вмененный доход налогоплательщик представляет в налоговую инспекцию до 20 числа, до начала осуществления деятельности. Отчет по самой деятельности предоставляется до 20 числа месяца следующего за отчетным периодом.

По ОАО СМК «Роса» по налогу на вмененный доход за 4 квартал 2007 года произведен следующий расчет по налогу на вмененный доход:

Базовая доходность на единицу физического показателя в месяц (руб.) – 1000

Величина физического показателя за месяц (руб.) – 49

Корректирующий коэффициент К1 – 1,132

Корректирующий коэффициент К2 – 1,000

Налоговая база всего 166404 (1000\*49\*3\*1,132\*1,000)

Сумма исчисленного налога 24961 (166404\*15%)

В бухгалтерском учете сделаны проводки:

2006 год

ДТ 26 КТ 68/7 – 236,7 тыс. руб. – начислен налог для уплаты в бюджет

ДТ 68/7 КТ 51 - 255,0 тыс. руб. – налог перечисленный в бюджет

2007 год

ДТ 26 КТ 68/7 – 143,3 тыс. руб. – начислен налог для уплаты в бюджет

ДТ 68/7 КТ 51 - 121,0 тыс. руб. – налог перечисленный в бюджет

**2.10 Учет местных налогов: земельный налог**

Регулируется главой 31 НК РФ и земельным кодексом, является особым видом.

Налогоплательщики – ФЛ и ЮЛ, собственники земельных участков.

Объект налогообложения – земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельного участка, которая признается объектом налогообложения.

Ставки по налогу. Налоговая ставка устанавливается органами муниципального образования дифференцированно, в зависимости от ценности земельного участка и кадастровой стоимости, ОАО СМК «Роса» платит за земельные участки по ставке 1,5%.

ОАО СМК «Роса» определяет сумму налога самостоятельно и вносит в бюджет ежеквартально, в установленные сроки до 15.04, до 15.07, до 15.10, до 15.03.

Налоговый период для ОАО СМК «Роса» – 1 календарный год.

Отчетный период - квартал, полугодие, 9 месяцев и год.

ОАО СМК «Роса» имеет три земельный участка:

* 67:18:185 02 01:0003, кадастровая стоимость 198496 руб.
* 67:18:038 01 01:034, кадастровая стоимость 213836 руб.
* 67:18:287 01 01:0012, кадастровая стоимость 114432 руб.

В бухгалтерском учете по итогам года сделаны следующие проводки:

2006 год

ДТ 26 КТ 68/8 – 2040,2 тыс. руб. – начислен налог для уплаты в бюджет

ДТ 68/7 КТ 51 - 1955,9 тыс. руб. – налог, перечисленный в бюджет

2007 год

ДТ 26 КТ 68/7 – 1037,7 тыс. руб. – начислен налог для уплаты в бюджет

ДТ 68/7 КТ 51 - 781,9 тыс. руб. – налог, перечисленный в бюджет.

**ГЛАВА 3 АУДИТ РАСЧЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ С БЮДЖЕТОМ**

**3.1 Цели, задачи, источники и подготовительный этап аудита расчетов с бюджетом**

Цель аудита расчетов предприятия с бюджетом и внебюджетными фондами - подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей.

Источниками информации для проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами являются: Положение об учетной политике предприятия, Бухгалтерский баланс (форма № 1), Отчет о прибылях и убытках (форма № 2), декларации по отдельным налогам и платежам, расчетные ведомости по начислению заработной платы, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок, книга продаж, учетные регистры (карточки, ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 19, 68, 69, 70, 76, 90, 91, 99, Главная книга и др.

В ходе аудиторской проверки, по каждому уплачиваемому предприятием в бюджет налогу, сбору и платежу аудиторы должны проверить:

* правильность исчисления налогооблагаемой базы;
* правильность применения налоговых ставок;
* правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;
* правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;
* правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 68, 69;
* правильность составления налоговых деклараций.

Приступая к проверке расчетов с бюджетом, аудиторы должны пользоваться нормативными документами, с учетом всех внесенные в них изменений и дополнений.

На начальном этапе целесообразно выяснить, по каким налогам и платежам предприятие ведет расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами. Так, для учета расчетов с бюджетом в бухгалтерском учете используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

* расчеты по налогу на доходы с физических лиц;
* расчеты по налогу на прибыль;
* расчеты по НДС;
* расчеты по налогу на имущество и др.

Начиная проверку, следует ознакомиться с результатами предыдущих аудиторских и налоговых проверок предприятия. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущенные в учете в предыдущем отчетном периоде, и наметить объекты для углубленного контроля.

В процессе подтверждения правильности исчисления отдельных налогов аудиторы, выполняют расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными предприятия. Правильность применения на предприятии ставок по различным налогам и сборам устанавливается аудиторам» путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т. д.).

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счетам 68 «Расче­ты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Аналитический учет орга­низуется по каждому налогу, сбору и платежу на соответствующих субсчетах указанных счетов. Особое внимание должно быть уделено установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки, себестоимости, валовой прибыли или прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, заработной платы персонала).

При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов аудиторам необходимо проверить правильность применения цен по сделкам. В соответствии с Налоговым Кодексом РФ, для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг) указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Однако, при откло­нении цен более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), аудиторы долж­ны рекомендовать руководству предприятия доначислить налог на прибыль и пени.

Важное значение придается и проверке учета доходов от операционных, внереализационных и чрезвычайных (в настоящее время – прочие) операций, которые подлежат включению в налогооблагаемую базу преимущественно по моменту их начисления (признания), независимо от поступления денежных средств. Расходы же по этим операциям учитываются для целей налогообложения, как правило, при условии фактической оплаты (с 2007 года – это прочие доходы и расходы).

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того, аудиторы должны установить соответствие данных аналитического учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности.

В ходе аудита расчетов по социальному страхованию и обеспечению аудитор проверяет своевременность отчислений и уплаты взносов в Фонд социального страхования — 2,9% с 2006г., в Фонд медицинского страхования - 1,1%, 2,0% с 2006г., в Пенсионный Фонд - 20% с 2006г., представляющих собой единый социальный налог — 26% с 2006г.. Аудит предполагает проверку расчетов сумм отчислений и их налогооблагаемую базу, правомерность ее формирования из различных, уплачиваемых работникам сумм — для проверки используются данные счетов 69 «Расчеты по социальному страхова­нию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Как свидетельствует аудиторская практика, типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, являются следующие:

* неверное исчисление налогооблагаемой базы по отдельным налогам;
* неправомерное возмещение «входящего» НДС;
* ненадлежащее ведение учета (искажение выручки от реализации, издержек);
* неправильное определение налоговых льгот;
* несоответствие данных аналитического учета по от­дельным налогам данным синтетического учета и показателям отчетности;
* нарушение сроков платежей по налогам;
* несоблюдение финансовой дисциплины по налогам.

Подготовительный этап аудиторской проверки. Аудиторские услуги могут быть оказаны любому экономическому субъекту независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, включая организации, их объединения, учреждения и т. д. При этом экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора, аудиторскую фир­му для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Аудиторская организация должна согласовать с руководством экономического объекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки, и программу аудита.

Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита. В процессе аудита у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта), аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

* реальные трудозатраты;
* расчет затрат времени с текущим расчетом;
* уровень существенности;
* проведенные оценки рисков аудита.

Составной частью общего плана являются положения по управлению и контролю качества выполняемого аудита. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

* формирование аудиторской группы, численность и квалификацию аудиторов, привлекаемых к проведению аудита;
* распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;
* инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;
* контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;
* разъяснения руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
* документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы – одновременно и средством контроля качества работы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы иметь возможность в процессе работы ссылаться на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля – это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу – это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в порядке, установленном в аудиторской организации.

Если по итогам предварительного планирования аудиторская организация и экономический субъект пришли к соглашению о возможности аудита и согласовали принципиальные моменты его проведения, они должны перейти к документальному оформлению своих взаимоотношений – заключить договор на оказание аудиторских услуг. По договору на оказание аудиторских услуг исполнитель-аудитор обязуется оказать услуги (совершить определенные действия), а заказчик-клиент — оплатить эти услуги. Этот документ подтверждает и фиксирует официальное, юридическое соглашение интересов участвующих сторон (ст. 420 гл. 27 ГК РФ).

Общие положения указанного договора определяются согласно статьям ГК РФ. В договоре на оказание аудиторских услуг следует точно сформулировать права, обязанность и ответственность сторон. При этом подход здесь должен быть принципиальным, объективным и деловым с таким учетом различных ситуаций (которые могут возникнуть в процессе проведения аудита или после его завершения), чтобы не нанести ущерба ни клиенту, ни репутации аудиторов.

Важным условием при заключении договора является оценка стоимости аудиторских услуг. Здесь необходима системная объективная оценка объема и трудоемкости пред­стоящих работ, времени их выполнения, а также уровня возможного аудиторского риска и предполагаемого эффекта (экономии, сохранения средств) от аудирования, получаемого клиентом (ст. 424 гл. 27 ГК РФ).

При проведении аудита организации и фирмы обязаны предоставлять в распоряжение аудиторов все материалы и документы, необходимые для проведения проверки, и создавать надлежащие условия работы, что должно быть указано в договоре на оказание аудиторских услуг.

В зависимости от поставленной в договоре цели аудита результаты проверок могут оформляться справками, отчетами и заключениями. Результаты аудиторской проверки носят строго конфиденциальный характер и не должны разглашаться. За разглашение этих данных аудитор может нести как дисциплинарную, так и материальную ответственность. Поэтому ответственность аудитора за разглашение данных, представляющих коммерческую тайну проверяемой фирмы, может быть предусмотрена в договоре. Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый или долгосрочный характер при условии наличия у аудиторской организации соответствующей лицен­зии ст. 139 ГК РФ).

**3.2 Аудит расчетов по федеральным, местным и региональным   
налогам и сборам**

Практически каждая аудиторская фирма имеет собственные методы и способы проведения аудита. Создать универсальную методику налогового аудита невозможно, так как, несмотря на единство налоговой системы в нашей стране, каждый хозяйствующий субъект имеет свои особенности в исчислении и уплате налогов, что может привести к ошибкам и нарушениям, выявление которых и является задачей аудита расчетов предприятия с бюджетом.

Наибольшее влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации оказывают налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, вызывающие больше всего трудностей как при расчете, так и при проведении проверки.

Налог на добавленную стоимость.

Налог на добавленную стоимость представляет собой один из самых сложных для расчета налогов. Поэтому в ходе аудиторской проверки аудитору следует обратить особое внимание на правильность исчисления и уплаты данного налога.

Задачи проверки:

* полнота определения объектов налогообложения (реализация товаров, работ, услуг; передача товаров, работ, услуг для собственных нужд; ввоз товаров в РФ);
* обоснованность определения места реализации товаров, работ, услуг для целей обложения НДС;
* соответствие операций, освобожденных от обложения НДС, перечням, установленным НК РФ, наличие соответствующих лицензий;
* ведение раздельного учета операций, подлежащих налогообложению и освобожденных от обложения НДС; последовательность применения учетной политики в отношении такого раздельного учета;
* обоснованность определения налоговой базы при реализации товаров, работ, услуг безвозмездно, с оплатой не денежными средствами, по срочным сделкам, при реализации зависимым лицам, при реализации по ценам, различающимся более чем на 18%,
* правильность определения налоговой базы при производстве товаров из давальческого сырья;
* правильность определения налоговой базы передачи товаров, работ, услуг для собственных нужд;
* правильность определения налоговой базы предприятием, выступающим в качестве налогового агента;
* полнота включения в налоговую базу денежных сумм, связанных с расчетами по оплате товаров, работ, услуг (авансов, процентов, дисконта);
* правильность применения налоговой ставки (0, 10, 18%);
* соответствие операций, по которым применены ставки 0% и 10%, перечням, установленным НК РФ,
* своевременность и полнота включения в налоговую базу операций, облагаемых по ставке 0%, в случае непредставления в налоговый орган установленных документов в течение 180 дней,
* правильность определения даты реализации товаров, работ, услуг; передачи товаров, работ, услуг для собственных нужд;
* последовательность применения учетной политики в отношении способа определения даты реализации товаров, работ, услуг (по отгрузке, по оплате);
* соответствие составления счетов-фактур, ведения журналов учета, книг продаж и покупок порядку, установленному НК РФ и Постановлением Правительства РФ № 914;
* правильность отнесения НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам, на затраты по производству и реализации продукции;
* правильность применения налоговых вычетов (неприменение налоговых вычетов в отношении операций, не включаемых в объект налогообложения);
* подтвержденность налоговых вычетов установленными документами (счетами-фактурами, денежными документами);
* правильность заполнения налоговых деклараций, соответствие приведенных в них данных данным книг продаж и покупок, а также данным учетных регистров;
* своевременность уплаты налога и представления налоговых деклараций;
* правильность определения суммы и своевременность уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений;
* правильность отражения в учете сумм начисленного и предъявленного к вычету НДС;
* своевременность и правильность отражения в учете сумм налога, зачтенных налоговым органом на уплату недоимок, пени, штрафных санкций;
* своевременность проведения инвентаризации (сверки) с налоговым органом по расчетам по НДС;
* соответствие отраженной в бухгалтерской отчетности задолженности по НДС данным учетных регистров и инвентаризации (сверки).

Источники информации при проверке расчетов по НДС:

* счета-фактуры, составленные организацией и выставленные покупателям, заказчикам;
* счета-фактуры, полученные от продавцов, исполнителей;
* журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур;
* книга продаж;
* книга покупок;
* налоговые декларации по НДС;
* карточка и анализ счетов 19, 68 субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (при автоматизированном учете).

Аудиторские процедуры, рекомендуемые к применению при проверке расчетов по НДС: аналитические процедуры (например, анализ отношения начисленного НДС и объема реализации, анализ отношения НДС, предъявленного к вычету, и оплаченной кредиторской задолженности и пр.), опрос, подтверждение (например, 3-го лица о постановке его на учет в налоговом органе), просмотр документов, сравнение документов, пересчет (например, расчета отношения облагаемых и необлагаемых оборотов для распределения общехозяйственных расходов).

Ошибки и нарушения при исчислении НДС весьма часты вследствие сложности этого налога. К наиболее характерным из них могут быть отнесены:

а) не включение в объект налогообложения некоторых операций, в частности таких как:

* выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд;
* передача товаров для собственных нужд;

б) вычет сумм налога, уплаченного за товары, работы, услуги, которые отнесены (списаны) на операции, не являющиеся объектами налогообложения, такие как:

* списание вследствие порчи, хищения, недостачи;
* списание материальных ценностей, вкладываемых в уставной капитал другой организации;
* списание материальных ценностей, вносимых в совместную деятельность;

в) вычет сумм НДС по приобретенным товарам, выполненным работам, оказанным услугам, по которым не осуществлена фактическая их оплата (например в оплату товаров передан вексель, полученный от заказчика работ в качестве аванса);

г) вычет сумм НДС по приобретенным товарам, выполненным работам, оказанным услугам, по которым отсутствует документаль­ное подтверждение фактической оплаты;

д) неправомерное использование налоговых льгот;

е) неправильное заполнение налоговых деклараций (например, обнаружив ошибку — не начисление НДС, бухгалтер включает обнаруженную сумму в декларацию текущего налогового периода. Следует составить уточненную налоговую декларацию за тот период, в котором была допущена ошибка).

Налог на прибыль.

Перечень задач при проверке исчисления налога на прибыль весьма многообразен. В ходе проверки аудитор должен удостовериться в:

* последовательности применения учетной политики в отношении принятого метода определения доходов и расходов (метод начисления, кассовый метод);
* установлении учетной политикой для целей налогообложения порядка ведения налогового учета, форм аналитических регистров налогового учета;
* полноте и правильности формирования в соответствующих регистрах налогового учета следующих видов доходов:

а) от реализации продукции, работ, услуг;

б) от реализации товаров;

в) от реализации основных средств;

г) от реализации ценных бумаг;

д) от реализации прочего имущества и имущественных прав;

е) от реализации продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств (по видам их деятельности);

ж) внереализационных доходов (прочие);

* обоснованности признания дат получения доходов;
* экономической оправданности и документальной подтвержденности расходов, принимаемых для целей налогообложения;
* соответствии установленному перечню расходов, не учтенных в целях налогообложения (не уменьшивших налоговую базу);
* полноте и правильности формирования в соответствующих регистрах налогового учета следующих видов расходов:

а) расходов на производство и реализацию продукции, работ, услуг;

б) расходов на реализацию товаров;

в) расходов на реализацию основных средств;

г) расходов на реализацию ценных бумаг;

д) расходов на реализацию прочего имущества и имущественных прав;

е) расходов на реализацию продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств (по видам их деятельности);

ж) внереализационных расходов (прочие);

* обоснованности признания дат осуществления расходов;
* ведении аналитического налогового учета:

а) доходов от реализации продукции, работ, услуг, товаров, имущества, имущественных прав и связанных с ними расходов по видам деятельности, облагаемым по разным ставкам, и по видам деятельности, для которых установлен особый порядок учета;

б) расходов на производство и реализацию продукции, работ, услуг в разрезе прямых и косвенных расходов;

* последовательности применения учетной политики в отношении материальных расходов при списании сырья и материалов (по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО);
* соответствии расходов на оплату труда условиям трудовых, коллективных, гражданско-правовых договоров, требованиям законодательных и нормативных актов РФ;
* обоснованности отнесения для целей налогообложения активов предприятия к амортизируемым;
* ведении аналитического налогового учета доходов и расходов от реализации амортизируемого имущества по каждому объекту;
* последовательности применения учетной политики в отношении выбранного метода начисления амортизации;
* обоснованности применения повышающих и понижающих коэффициентов к нормам амортизации;
* правильности начисления сумм амортизации по амортизируемому имуществу;
* обоснованности оценки стоимости незавершенного производства и готовой продукции;
* правильности распределения прямых расходов на реализованные товары и остаток товаров на складе для операций торговли;
* своевременности признания для целей налогообложения расхо­дов на ремонт основных средств, расходов на научно-исследова­тельские и опытно-конструкторские разработки;
* ведении аналитического налогового учета расходов на ремонт основных средств по составу отремонтированных основных средств, моменту возникновения расходов, суммам расхода на ремонт, переносимым на будущее;
* обоснованности и правильности отнесения к расходам представительских расходов, расходов на подготовку и переподготовку кадров, расходов на рекламу;
* обоснованности формирования резервов (по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и обслуживанию);
* обоснованности и правильности уменьшения налоговой базы путем переноса убытков на будущее;
* своевременности и правильности определения доходов и расходов при кассовом методе;
* правильности применения налоговой ставки (24%; 17,5%; 6,5%);
* правильности исчисления и своевременности уплаты авансовых платежей налога;
* правильности составления и своевременности представления в налоговый орган налоговой декларации;
* правильности исчисления и своевременности уплаты налога предприятием — налоговым агентом;
* наличии инвентаризации (сверки) расчетов по налогу на прибыль с налоговым органом;
* соответствии отраженной в отчетности задолженности по налогу на прибыль данным учетных регистров и инвентаризации (сверки).

Источники информации:

* регистры аналитического налогового учета доходов и расходов;
* расчеты бухгалтерии;
* декларации по налогу на прибыль;
* расчеты по авансовым платежам;
* журнал-ордер № 15 (при журнально-ордерном учете);
* карточка и анализ счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» (при автоматизированном учете).

При проверке исчисления и уплаты налога на прибыль могут быть рекомендованы следующие аудиторские процедуры: инвентаризация (например, продукции частичной готовности, входящей в состав незавершенного производства), осмотр и обследование (например, производственных участков, технологических цепочек и т. д.), наблюдение (например, за технологическим процессом изготовления продукции и т. д.), контрольные замеры (например, фактического объема израсходо­ванных материалов, списанных на материальные расходы), технологический контроль (например, осуществление контрольной операции), лабораторный контроль (например, соответствия свойств списанных на материальные расходы материалов установленным нормам), аналитические процедуры (например, сравнение отраженных в аналитическом налоговом учете материальных расходов с плановыми, нормативными, среднеотраслевыми данными, данными предыдущих периодов), опрос, подтверждение (например, от налогового органа о фактической задолженности по налогу), просмотр документов, сравнение документов, пересчет арифметических расчетов бухгалтерии.

Характерные ошибки и нарушения при исчислении налога на прибыль:

1. отражение в аналитическом налоговом учете расходов, не имеющих документального подтверждения (например, акта приемки-передачи результата выполненных работ);
2. отражение в аналитическом налоговом учете расходов, признанных на основании первичных документов, форма которых не соответствует установленным требованиям;
3. отражение в аналитическом налоговом учете расходов, которые должны увеличивать стоимость основных средств (затраты на реконструкцию, модернизацию и т. д.);
4. отражение в аналитическом налоговом учете расходов по выполненным для предприятия работам, оказанным услугам по договорам, которые могут быть признаны ничтожными (отсутствие государственной регистрации, отсутствие лицензии и пр.);
5. неполное или несвоевременное отражение в аналитическом налоговом учете доходов от реализации.

Единый социальный налог

Задачи проверки:

* полнота определения налоговой базы по ЕСН (выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организацией в пользу физических лиц, с которыми у организации заключены договоры: трудовые, гражданско-правовые на выполнение работ, оказание услуг, авторские);
* обоснованность не включения в налоговую базу сумм, не подлежащих налогообложению;
* обоснованность применения налоговых льгот по ЕСН;
* правильность применения налоговой ставки и исчисления ЕСН;
* правильность применения тарифов и исчисления страховых взносов в Пенсионный фонд РФ;
* обоснованность и правильность уменьшения ЕСН в части, уплачиваемой в Фонд социального страхования РФ, на суммы производственных расходов, и в части, уплачиваемой в федеральный бюджет РФ, на суммы начисленных страховых взносов;
* своевременность и правильность уплаты ЕСН и страхового взноса;
* правильность заполнения налоговой декларации по ЕСН и декларации по страховым взносам и своевременность предоставления их в налоговый орган;
* своевременность предоставления отчета в Фонд социального страхования РФ и сведений в Пенсионный фонд РФ;
* ведение налогового учета сумм начисленного ЕСН и сумм начисленных страховых взносов по каждому работнику;
* наличие инвентаризации (сверки) расчетов по ЕСН и страховым взносам с налоговым органом;
* соответствие отраженной в отчетности задолженности по ЕСН и страховым взносам данным учетных регистров и инвентаризации (сверки).

Источники информации:

* налоговые декларации по ЕСН;
* декларации по страховым взносам;
* расчеты по авансовым платежам ЕСН и страховых взносов;
* расчетные ведомости по средствам Фонда социального страхования (форма № 4 - ФСС РФ);
* индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и сумм начисленного ЕСН;
* журнал-ордер № 10 (при журнально-ордерном учете);
* карточка и анализ счета 69 (при автоматизированном учете).

Рекомендуемые аудиторские процедуры: аналитические процедуры (например, сравнение начисленных сумм ЕСН и начисленных выплат и вознаграждений в пользу работников), опрос, подтверждение (например, от налогового органа о фактической задолженности по налогу), просмотр документов, сравнение документов, пересчет арифметических расчетов бухгалтерии.

Характерные ошибки при исчислении ЕСН:

1. не включение в налоговую базу денежных выплат работникам, предусмотренных трудовым или коллективным договором (например, премий к юбилейным датам);
2. не включение в налоговую базу выплат работникам в натуральной форме, предусмотренных трудовым или коллективным договором (например предоставление служебного питания работникам предприятий общепита — кафе, ресторанов, столовых);
3. не включение в налоговую базу выплат по гражданско-правовым договорам, предметом которых является оказание услуг.

Налог на доходы физических лиц.

Аудитор изучает своевременность и полноту удержания из начисленной заработной платы налога на доходы физических лиц. При этом осуществляется арифметический контроль сумм удержанного налога, подтверждается правомерность применения льгот, предусмотренных действующим законодательством. Устанавливаются случаи не удержания налога на доходы с сумм материальной помощи, подарков, с компенсационных выплат сверх установленных норм (по командировочным и другим расходам), с разницы между рыночной стоимостью товаров и ценой реализации при продаже их сотрудникам по льготной цене и др.

По данным договоров страхования, заключенных со страховыми компаниями, платежных поручений и лицевых счетов работников определяются факты перечисления денежных средств со счетов предприятия в пользу работников по договорам добровольного страхования. Суммы страхового возмещения облагаются налогом на доходы.

Результаты аудиторской проверки ОАО СМК «Роса».

Аудиторская фирма ООО «Деловые консультации» заключила с ОАО СМК «Роса» договор на оказание аудиторских услуг. Договор предусматривает проведение аудиторской проверки правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет налогов и сборов предприятием за 2005-2007 годы.

В начале работы мы ознакомились с юридическими документами организации: уставом, учредительными документами, документами регистрации, договорами и соглашениями на оказание услуг.

Аудиторской фирмой проводилась проверка с 23.06.2007г. по 08.08.2007г. для проверки соблюдения налогового законодательства (соблюдение правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет), валютного законодательства ОАО СМК «Роса».

1) Налог на добавленную стоимость. К федеральным налогам относится налог на добавленную стоимость. Для проверки правильности отражения суммы нами проверены:

* счета-фактуры от покупателей и счета-фактуры, полученные от продавцов;
* журналы учета, полученных и выставленных счетов-фактур;
* книга продаж;
* книга покупок;
* налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость;
* карточки и данные по счетам 19, 68 («Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Счета-фактуры от покупателей и выписанные ОАО СМК «Роса» зарегистрированы в книгах покупок и продаж. При проверке выборочно нами проверены счета-фактуры на приобретение материальных ценностей и на возмещение сумм НДС из бюджета.

В результате проверки обнаружены следующие ошибки.

1). Эпизод по доначислению налога на добавленную стоимость в связи с необоснованностью принятия к вычету сумм налога, уплаченных отделу вневедомственной охраны при Ленинском РОВД г. Смоленска за оказание услуг по охране имущества. В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 146 НК РФ: «В целях настоящей главы не признается объектом налогообложения выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказанных услуг) установлена законодательством РФ . . . »

2) Эпизод по доначислению налога на добавленную стоимость в связи с необоснованностью отнесения на налоговые вычеты сумм налога, уплаченных поставщикам, не исполняющих должным образом налоговые обязательства. А именно приобретения сырья у поставщиков СПК «Мурыгино», КХ Иванова Л.В., ИП Киреев Н.Н., МУП «Чепли», ИП Почуйко М.М., ООО «Промлайн Траст», ООО «Техмаркет», ООО «Вариант» данные поставщики не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, так как используют специальные режимы налогообложения.

Исходя из выше изложенного, обществом завышены налоговые вычеты на 4614551 руб. и занижен НДС на 4614551 руб.

Аудиторская фирма предложила ОАО СМК «Роса» доплатить НДС в сумме 4614551руб. 00коп. и штраф в размере 922910руб. 00коп. С записью в бухгалтерском учете следующих проводок:

ДТ 19 КТ 68 – 4614551 руб. доначисление НДС

ДТ 99 КТ 68 – 922910 руб. начисление штрафа за несвоевременную уплату

ДТ 99 КТ 68 – 903866 руб. пени за несвоевременную уплату налога

2) Налог на доходы физических лиц. После проверки правильности уплаты НДС нами проведена проверка правильности начисления налога на доходы физических лиц. Нами проверены лицевые счета и налоговые карточки на каждого работника в количестве 328 карточек.

В ходе проверки выявлено, что ОАО СМК «Роса» не полностью удержало налог на доходы физических лиц и перечислило в бюджет в сумме 42000 руб.

Аудиторская фирма ООО «Деловая консультации, Москва» предлагает ОАО СМК «Роса» сделать перерасчет удержаний на доходы физических лиц, доплатить положенный к уплате НДФЛ, удержать его с доходов работников, и предоставить уточненные данные в налоговую инспекцию. А так же заплатить штраф в размере 8400руб. за несвоевременное перечисление налога.

ДТ 70 КТ 68 – 42000 – доначисление налога

ДТ 99 КТ 68 – 8400 – штраф за несвоевременную уплату налога

ДТ 99 КТ 68 – 16400 – штраф за непредставление в налоговой орган сведений о выплаченных доходах физическим лицам.

3) Налог на прибыль. В нарушении п. 1 ст. 252 и ст. 264 НК РФ обществом необоснованно списаны в 2006г. на затраты расходы, при отсутствии доходов от реализации за 2006г. в сумме 6187239руб. 00коп., в том числе:

1). Эпизод по доначислению налога на прибыль вследствие необоснованного принятия к расходам сумм, уплаченных подразделению вневедомственной охраны, по договору охраны имущества предприятия.

В ходе проверки выявлено неправомерное уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, затрат на оплату услуг по охране имущества. Согласно ст. 247 НК РФ объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой признается получение доходов, уменьшенные на величину произведенных расходов. Которые должны бать обоснованы и документально подтверждены.

2). Эпизод по доначислению налога на прибыль в связи с необоснованностью отнесения к расходам затрат, произведенных в пользу поставщиков, не исполняющих должным образом налоговые обязательства.

В ходе проверки выявлено неправомерное уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, затрат на покупки сырья для производства молока у поставщиков СПК «Мурыгино», КХ Иванова Л.В., ИП Киреев Н.Н., МУП «Чепли», ИП Почуйко М.М., ООО «Промлайн Траст», ООО «Техмаркет», ООО «Вариант». В ходе проверки выявлено, что общество фактически понесло расходы при приобретении товаров, оприходовало их, отразило по бухгалтерскому учету, имеет необходимые документы, подтверждающие размер понесенных расходов, но встречных документов не имеет.

В соответствии со ст. 75 НК РФ за несвоевременную уплату налога на прибыль предприятию предложено уплатить штраф в размере 1237448руб. 00коп.

Предприятию рекомендовано изменить записи в бухгалтерском учете и уплатить налог на прибыль и штраф в размере 20% за несвоевременную уплату и пени по налогу на прибыль за несвоевременную уплату налога на прибыль в размере 415799 руб. 00 коп..

ДТ 99 КТ 68 – 6187239 руб. - начислен налог на прибыль;

ДТ 99 КТ 68 – 1237448 руб. - штраф за несвоевременную уплату налога

ДТ 99 КТ 68 –415799 руб. - пени за несвоевременную уплату налога

4) Единый социальный налог.

После проверки правильности начисления налога на доходы физических лиц нами проведена проверка правильности начисления единого социального налога.

Нами выборочно была проверена полнота определения налоговой базы, обоснованность применения налоговых льгот, своевременность и правильность уплаты ЕСН, ведения налогового учета сумм начисления ЕСН по каждому работнику, обоснованность использования сумму социального страхования.

Недостатков и нарушений нами не было обнаружено.

В ходе проверки начисления и использования сумм социального страхования проверены положение об оплате труда, приказы. Табели учета использования рабочего времени, лицевые счета, трудовые книжки, расчетно-платежные ведомости.

При проверке использования сумм социального страхования нами проверена выборочно оплата нескольких больничных листов: Яковлева А.А., Мазурова Н.И.

При проверке установлено, что больничный лист № СКМ85963 Мазурова Н.И. оплачен в размере 100% заработка, т.к. непрерывный стаж работы больше 8 лет; больничный лист № СПК09962 Яковлева А.А. оплачен в размере 80% заработка, т.к. непрерывный стаж работы составляет 7 лет.

В 2006г. выплаты единовременных пособий и больничных листов составило 1894,1 тыс. руб., в 2006г. – было выплачено больничных на сумму 1949,5 что соответствует бухгалтерским данным. Средств обязательного страхования использовано АОА СМК «Роса» в 2006 году 393,6 тыс. руб., в 2007году – 308,6 тыс. руб. Нарушений не обнаружено. Необходимые документы представлены (справки о рождении ребенка оригинал, выданные органом социальной защиты; заявления на выдачу пособий).

В ходе проверки было проверено расчет платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Работниками аудиторской фирмы была заполнена рабочая таблица.

Проверка начислений пенсионных взносов таблица № 20 и 21.

По данным рабочих таблиц № 20-21 аудиторов разногласий с налоговой отчетность ОАО СМК «Роса» не произошло, но организации стоит обратить внимание на то, что имеются существенные разногласия по исчислению ЕСН по данным машиннограмм (оборотные ведомости из компьютерных программ учета) с данными налоговых деклараций по ЕСН, по данным таблицы № 22, видно, что разница по оборотам и налоговым декларациям существенна.

Аудиторская фирма рекомендует сдать уточненные декларации, кроме того исправить ошибки допущенные при ведении автоматизированного учета, и в будущем не допускать, т.к. это может привести к существенному искажению бухгалтерского и налогового учета и повлечь за собой ошибки в начислениях налогов и сборов, а так же привести к штрафным санкциям и пеням по неуплаченным налогам и сборам.

Из таблицы 22 видно, что сальдо начальное кредитовое соответствует бухгалтерскому балансу форма № 1 – 349254-39; Сальдо же на конец ОАО СМК «Роса» по данным баланса не имеет, однако из данных выборки аудиторов видно, что сальдо кредитовое 188357-46 руб., т.е. в балансе показано свернутое дебетовое сальдо 473727-00 руб. Это грубое нарушение, т.к. аналитические данные в балансе показываются развернуто. Необходимо сделать исправления данных в бухгалтерском балансе на начало 2008 года. Что же касается налоговых деклараций и расчетных ведомостей, то из таблиц видно, что сальдо входящее дебетовое не соответствует данным бухгалтерского учета, в целом задолженность составляет 349254-46 руб.

Использовано на ОАО СМК «Роса» на выплату пособий и больничных листов 1938072-16 руб., перечисленные средства 216674 руб. Начислено пособий и больничных листов 216674 руб., а получено 37425-79 руб. Сальдо на конец года в целом по декларации не соответствует данным бухгалтерских ведомостей.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Таблица 20 – Выписка из декларации по единому социальному налогу | | | | |
| Наименование показателя | Для лиц 1966 г.р. и старше | Для лиц 1967г.р. и моложе | Всего: | В части застрахованных лиц, занятых в сфере деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму |
| База для начисления страховых взносов за расчетный период, всего | 33777992 | 20714119 | 54492111 | 54049175 |
| Сумма начисленных платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за расчетный период, всего | 4596265 | 2893876 | 7490141 | 7428129 |
| Сумма начисленных платежей по страховым взносам на страховую часть трудовой пенсии за расчетный период, всего | 4596265 | 2067034 | 6663299 | 6608009 |
| Сумма начисленных платежей по страховым взносам на накопительную часть трудовой пенсии за расчетный период, всего | ----- | 826842 | 826842 | 820120 |

Таблица 21 – Рабочая таблица аудитора при проведении проверки по ЕСН

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | База для начисления страховых взносов | | Численность, чел. | |
|  |  | всего | В части застрахованных лиц, занятых в сфере деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму | всего | В части застрахованных лиц, занятых в сфере деятельности, облагаемых по общему налоговому режиму |
| До 280000 руб. | Для лиц 1966 г.р. и старше | 29697362 | 29424899 | 312 | 311 |
| Для лиц 1967 г.р. и моложе | 20082344 | 19914295 | 275 | 275 |
| Итого: | 49779706 | 49339194 | 578 | 586 |
| От 280001 до 600000 руб. | Для лиц 1966 г.р. и старше | 4080630 | 4078206 | 9 | 9 |
| Для лиц 1967 г.р. и моложе | 631775 | 631775 | 2 | 2 |
| Итого: | 4712405 | 4709981 | 11 | 11 |
| 280000 руб | Для лиц 1966 г.р. и старше | 2520000 | 2520000 | 9 | 9 |
| Для лиц 1967 г.р. и моложе | 560000 | 560000 | 2 | 2 |
| Итого: | 3080000 | 3080000 | 11 | 11 |
| Свыше 280000 руб. | Для лиц 1966 г.р. и старше | 1560630 | 1558206 |  |  |
| Для лиц 1967 г.р. и моложе | 71775 | 71775 |  |  |
| Итого: | 1632405 | 1629981 |  |  |
| Итого | Для лиц 1966 г.р. и старше | 33777992 | 33503105 | 321 | 320 |
| Для лиц 1967 г.р. и моложе | 20714119 | 20546070 | 277 | 277 |
| Итого: | 54492111 | 540049175 | 598 | 597 |

Таблица 22 – Выписка из данных бухгалтерского учета по единому социальному налогу

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | Сальдо начальное | | Обороты по оборотным ведомостям | | Сальдо конечное | |
| ДТ | КТ | ДТ | КТ | ДТ | КТ |
| 69/1 |  | 153911-46 | 11190918-79 | 11225364-79 |  | 188357-46 |
| 69/2 | 634495-84 |  | 1949539-00 | 2119133-72 | 464901-12 |  |
| 69/3 | 24969-31 |  |  | 24969-31 |  |  |
| 69/4 |  | 156139-58 | 1951223-00 | 1644822-68 | 150261-73 |  |
| 69/5 |  | 39203-40 | 308517-68 | 222392-67 | 46921-61 |  |
| Сальдо | 659465-15 | 349254-39 | 15403198-47 | 15236683-17 | 662084-46 | 188357,46 |
|  | 310210-74 |  |  |  | 473727-00 |  |
| Счет | Сальдо начальное | | Обороты по декларациям | | Сальдо конечное | |
| ДТ | КТ | ДТ | КТ | ДТ | КТ |
| 69/1 |  | 153911-46 | 11190918,79 | 10674413-00 | 362594 |  |
| 69/2 | 376939-00 |  | 1938072-16  216674-00 | 1527811-00  374255-79 | 196271-00 | 36006-00 |
| 2098337 | 1902066-81 |
| 69/3 | 24969-31 |  | 24969-31 |  |  |  |
| 69/4 |  | 156139-58 | 1951223-00 | 1642926-00 | 152157-42 |  |
| 69/5 |  | 39203-40 | 308071-77 | 221947-36 | 46921,01 |  |
| Сальдо | 401908-31 | 349254-44 | 15548550-58 | 14466322-48 | 757943-94 | 36006-00 |
|  | 24969-31 |  |  |  | 721937,94 |  |

Аудиторской фирмой проведены проверки начислений и перечислений по налогам, а именно:налога на имущество, транспортного налога, водного налога, земельного налога, единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В результате проверки расчетов ОАО СМК «Роса» выше перечисленным налогам ошибок и недочетов не выявлено

**3.3 Аудиторское заключение**

Согласно ст.10 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По результатам аудиторской проверки расчетов ОАО СМК «Роса» с бюджетом Смоленским филиалом аудиторской фирмы ООО «Деловые консультации, Москва» под руководством Воробьевой Н.Н. место нахождения г. Смоленск, ул. Панфилова, д.5, офис 711, 712.

Проверку проводили:

Доморацкой Е.В. – аудитор, квалификационный отестат № 012961, выдан ЦАЛАК МФ РФ 30 мая 1996 г.;

Дударева В.Н. – аудитор;

Лединникова Т.С. – специалист.

в ходе аудиторской проверки было обнаружены нарушения.

1) Эпизод по доначислению налога на добавленную стоимость в связи с необоснованностью принятия к вычету сумм налога, уплаченных отделу вневедомственной охраны при Ленинском РОВД г. Смоленска за оказание услуг по охране имущества. В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 146 НК РФ.

2) Эпизод по доначислению налога на добавленную стоимость в связи с необоснованностью отнесения на налоговые вычеты сумм налога, уплаченных поставщикам, не исполняющих должным образом налоговые обязательства. А именно приобретения сырья у поставщиков СПК «Мурыгино», КХ Иванова Л.В., ИП Киреев Н.Н., МУП «Чепли», ИП Почуйко М.М., ООО «Промлайн Траст», ООО «Техмаркет», ООО «Вариант» данные поставщики не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, так как используют специальные режимы налогообложения.

3) Эпизод по доначислению налога на прибыль вследствие необоснованного принятия к расходам сумм, уплаченных подразделению вневедомственной охраны, по договору охраны имущества предприятия.

4) Эпизод по доначислению налога на прибыль в связи с необоснованностью отнесения к расходам затрат, произведенных в пользу поставщиков, не исполняющих должным образом налоговые обязательства.

5) Эпизод по ЕСН в соответствии с данными рабочих таблиц № 20-21 аудиторов разногласий с налоговой отчетность ОАО СМК «Роса» не произошло, но организации стоит обратить внимание на то, что имеются существенные разногласия по исчислению ЕСН по данным машиннограмм (оборотные ведомости из компьютерных программ учета) с данными налоговых деклараций по ЕСН, по данным таблицы № 22, видно, что разница по оборотам и налоговым декларациям существенна.

Аудит проводился в соответствии с ФЗ РФ «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 (с изменениями и дополнениями, руководствуясь нормами, установленными Правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достоверную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторская проверка включала сплошную и выборочную проверку бухгалтерский записей, первичных документов и регистров, руководствуясь всеми действующими на период аудита нормативными документами.

Мы полагаем, что проведенный аудит дает достоверное основание для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной бухгалтерской отчетности.

По нашему мнению прилагаемая к настоящему диплому бухгалтерская отчетность с учетом изменений, приведенных в тексте диплома и отраженные в ходе раскрытия темы дипломной работы в бухгалтерском учете за 2006г. достоверна, то есть подготовлена таким образом, чтобы обеспечить, во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов ОАО СМК «Роса» по состоянию на 1 января 2008г. и финансовых результатов его деятельности за 2007г. в соответствии с действующим законодательством РФ.

Смоленский филиал аудиторской фирмы ООО «Деловая консультация, Москва» несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнения обоснованности бухгалтерской отчетности ОАО СМК «Роса».

Смоленский филиал аудиторской фирмы ООО «Деловая консультация, Москва» достоверность бухгалтерской отчетности ОАО СМК «Роса» подтверждает.

Директор Аудиторской фирмы Воробьева Н.Н.

Аттестат № 012958

Аудитор Доморацкая Е.В.

Аттестат № 012961

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Налоговые поступления составляют основу при формировании бюджета государства (90% всех поступлений в консолидированный бюджет), поэтому внимание налоговых органов к правильности формирования налогооблагаемых баз и к полноте исчисления налогов на предприятии повышенное. Из всей совокупности налогов всего 4 – НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на доходы с физических лиц – обеспечивают около 66% налоговых доходов.

Ряд федеральных налогов и один региональный (на имущество предприятий) имеют статус закрепленных доходных источников. Доходы по этим налогам полностью или в твердо фиксированной доле (в процентах) на постоянной либо долговременной основе поступают в соответствующий бюджет, за которым они закреплены. Федеральные налоги – НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на доходы с физических лиц – являются регулирующими доходными источниками. Доходы по этим налогам используются для регулирования поступлений в нижестоящие бюджеты в виде процентных отчислений (по нормативам) либо по ставкам, утвержденным в законодательном порядке. Платежи по регулирующим доходам зачисляются непосредственно в региональные бюджеты, а ставки (нормативы) отчислений определяются при утверждении федерального бюджета. В целом на долю федерального бюджета приходится чуть больше 60% налоговых доходов консолидированного бюджета.

Таким образом, значительная часть платежей по косвенным налогам (НДС, акцизы) поступает в федеральный бюджет, а по прямым налогам (на прибыль и доходы физических лиц) – в бюджеты субъектов Российской Федерации.

В Налоговом кодексе РФ установлен исчерпывающий закрытый перечень региональных и местных налогов и сборов. Это должно воспрепятствовать процессу формирования разных налоговых схем в регионах, возникновению конфликтных ситуаций в межбюджетном соперничестве и способствовать сохранению единого экономического пространства Российского государства. Полномочия в налоговой сфере между органами законодательной власти Российской Федерации, субъектов РФ и местным самоуправлением исходя из того, что все федеральные, региональные и местные налоги и сборы являются элементами единой налоговой системы Российской Федерации. При этом предусматривается установление правовых механизмов взаимодействия всех элементов единой налоговой системы РФ.

В заключение дипломной работы можно выделить следующие аспекты, которые характе­ризовали бы основные моменты. Хотелось бы сразу отметить: задачи, поставленные вначале работы выполнены, раскрыты, и также достигнута главная цель работы, т. к. на конкретном примере (ОАО СМК «Роса») показан учет налогов и проведена аудиторская проверка расчетов предприятия с бюджетом за 2006-2007годы.

ОАО СМК «Роса» является плательщиком федеральных (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог), региональных налогов (транспортного, налога на имущество, водный налог), местных налогов (налог на землю).

Основную долю в удельном весе всех начисленных налогов занимает налог на добавленную стоимость.

В ходе аудита была проведена проверка правильности исчисления и уплаты налогов в бюджет. В результате проверки были обнаружены ошибки, а именно неправомерное возмещение суммы НДС из бюджета и не начисление налога на прибыль, налога на доходы физических лиц и единого социального налога на сумму суточных командировочных расходов, выплаченных сверх норм, установленных Министерством финансов РФ.

Проведенное исследование позволяет сделать выводы и предложения, направленные на дальнейшее совершенствование учета и аудита расчетов с бюджетом на предприятии.

1. Раскрыты теоретические основы методологии учета и проведения аудиторской проверки расчетов с бюджетом на предприятии, на основе изучения работ отечественных авторов.

2. Рассмотрены способы классификации налогов – по способу взимания, по целевой направленности, по способу отнесения расходов по уплате налогов в учете предприятия, в зависимости от субъекта-налогоплательщика, по методу расчетов с бюджетом, по объектам налогообложения.

3. Определен общий принцип для всех налогов, согласно которому налог считается установленным лишь в том случае, когда определены все элементы налогообложения, в числе которых налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок уплаты и сроки уплаты.

4. Осуществлены расчеты и оформлены в соответствующие таблицы, по которым были проведены аналитические выводы.

5. Рассмотрены основные направления, цели, задачи, объекты и методы проведения аудита расчетов с бюджетом на предприятии, рассмотрение которых осуществлялось по принципу аналогии построения аудиторской проверки в целом. Основными приемами являются сопоставление и оценка. Особое внимание уделено методам документальной проверки (методы формальной проверки документов и методы проверки реальности отраженных в документах обстоятельств), относящихся к группе сопоставлений, как наиболее часто используемых в ауди­торской практике.

6. В ходе аудиторской проверки были внесены изменения в регистры бухгалтерского и налогового учета, поданы уточненные налоговые декларации в налоговые органы, внесены изменения и корректировки в бухгалтерскую отчетность, после чего аудиторы Смоленский филиал аудиторской фирмы ООО «Деловая консультация, Москва» могут подтвердить достоверность данных бухгалтерской отчетности на 01 января 2008г., и финансового результата за 2007г.

В связи с расширением прав предприятия в области постановки и ведения бухгалтерского учета перед бухгалтерскими службами возникает проблема оптимальной организации учета различных сфер деятельности предприятия: основных средств, процессов производства и реализации, расчетов, капитальных и финансовых вложений и др., что требует от бухгалтеров некоторых творческих способностей и немалых знаний для оптимизации учета.

Многое затрудняет деятельность бухгалтеров: трудность перехода к современной системе и работы в условиях развивающихся рыночных отношениях, недостаточность опыта работы в новых условиях, отсутствие положительных примеров, несовершенство и противоречивость нормативных и подзаконных актов, нестабильность законодательства.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II. — М.:Проспект, 1998.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Федеральный закон от 31.07.98 г. № 146-ФЗ. (с изменениями и дополнениями).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
5. Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ от 07.08.01г.
6. Федеральный закон «Об обеспечении пособиями повременной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан подлежащих обязательному социальному страхованию» № 255-ФЗ от 29.12.2006г.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н, с последующими изменениями и дополнениями.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
9. Правило (стандарт) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

10. Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита».

11. Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита».

12. Правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

13. «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н.

14.Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств Утверждены приказом Минфина РФ от 13 06.95 г. №49.

15.«О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами». Приказ Минфина РФ от 12.11.96 г. № 96.

16. Методические рекомендации по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ. Утверждены приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 20.12.2003 г. № БГ-3-03/447.

17. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам от 15.06.2004 г. №62.

18.Методические рекомендации по применению главы 22 «Акцизы» (подакцизные товары) части второй Налогового кодекса РФ. Утверждены приказом Министерства РФ по налогам и сборам 18.12.2000 г. № БГ-3-03/440.

19. Методические рекомендации по применению главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй Налогового кодекса Утверждены приказом Министерства РФ по налогам и сборам 29.11.2000 г. № БГ-3-03/415.

20. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий». Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации от 08.06.95 г. № 33 (в ред. последующих» изменений и дополнений).

21.Инструкция по применению Закона Российской Федерации «О плате за землю». Утверждена Государственной налоговой службой Российской Федерации от 17.04.95 г. № 29 (в ред. последующих изм. и допол. № 1-4).

22. Порядок учета ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость. Постановление Правительства Российской Федерации от 29.07.96 г. № 914.

23. «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». Федеральный закон от 31.07.98 г. № 148-ФЗ

24. Письмо Минфина России от 25 декабря 2006г. № 03-07-11/642 «Об учет входного НДС»

25. Письмо Минфина России от 27 декабря» 2006г. «Об учете расходов нВ сбор информации о контрагенте уменьшают прибыль».

26.Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит. М.: ПРИОР, 2003

27. Кочинев Ю.Ю. Аудит – Спб.: Питер, 2004.

28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: ИНФРА-М, 2004.

29. Крикунов А.В. Закон об аудите в действии. М.: Изд-во «АиН», 2002

30. Скворцов О.В. Налоги и налогообложение. – М.: Издательский центр «Академия», 2005.

31. Сучилин А.А. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. Методология проведения. / Под ред. профессора Г.Б. Полисюк — М.: Экзамен, 2003.

32. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2004.

33. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Бухгалтерский учет. – Спб.: «Издательский дом Герда», 2004.

34. Хахонова Н.Н. Основы аудита. Ростов н/Д: Изд-во РГЭУ, 2005.

35. Черник Д.Г. и др. Налоги и налогообложение. – М.: ИНФРА-М, 2004

36. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. М.: ИНФРА-М, 2004.

37. "Финансовая газета. Региональный выпуск", газета N 28, июль 2004 г.

38. "Аудиторские ведомости", N 1, газета январь 2004 г.

39. «Главбух», журнал № 3, февраль 2006г.

40. «Зарплата», журнал № 1, январь 2006г.

41. «Главная книга», журнал № 6, март 2006г.