

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Доходы, расходы организации по бухгалтерскому и налоговому учету.....	5
1.1. Понятие доходов и расходов в Российской практике и за рубежом.....	5
1.2. Бухгалтерский и налоговый учет доходов.....	5
1.3. Бухгалтерский и налоговый учет расходов.....	21
Глава 2. Анализ бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов на предприятии ООО "ДжиЭс Ритэйл".....	31
2.1. Экономико-правовая характеристика предприятия и его ТЭП.....	31
2.2. Бухгалтерский учет доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл".....	38
2.3. Налоговый учет доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл".....	55
Глава 3. Способы оптимизации учета доходов и расходов на ООО "ДжиЭс Ритэйл".....	63
3.1. Анализ динамики доходов и расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл".....	63
3.2. Общая характеристика основных методов оптимизации доходов и расходов.....	73
3.3. Экономическое обоснование рекомендаций по оптимизации доходов и расходов.....	73
Заключение.....	83
Список использованной литературы.....	88

Введение

Одним из главных принципов рыночной экономики является рентабельность предприятия. Конечным финансовым результатом работы предприятия является, как правило, прибыль. Прибыль характеризует эффективность хозяйственной деятельности предприятия и является источником финансирования его дальнейшего развития. В бухгалтерском учете должна отражаться вся прибыль предприятия, ее использование и связанные с ней расчеты.

В Российской налоговой системе налог на прибыль предприятий и организаций занимает важное место. Он служит инструментом перераспределения национального дохода и является одним из главных доходных источников федерального бюджета, а также региональных и местных бюджетов.

Данный налог является федеральным. Он подлежит взиманию на всей территории РФ. Исследуемый налог был введен государством для формирования бюджета в целом, без определенного целевого применения. Следовательно, его можно определить как общий. Налог на прибыль является прямым, то есть его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Согласно Налоговому Кодексу РФ, прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. В данной дипломной работе будут рассмотрены вопросы оптимизации расходов и доходов организации, учитываемые для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль. В этом отношении возникает наибольшее количество вопросов, что свидетельствует об актуальности этой темы. Актуальность рассмотрения данной темы подтверждается и тем фактом, что налог на прибыль является одной из основных доходных статей бюджетов большинства развитых стран, а в

бюджете Российской Федерации занимает второе место после налога на добавленную стоимость.

Целью настоящей работы является разработка практических рекомендаций по оптимизации учета доходов и расходов в целях уплаты налога на прибыль организации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- дать понятие доходов и расходов в Российской практике и за рубежом;
- разобрать бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов;
- представить экономико-правовую характеристику предприятия ООО "ДжиЭс Ритэйл" и его ТЭП;
- проанализировать бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов на предприятии ООО "ДжиЭс Ритэйл";
- предложить способы оптимизации налогообложения на ООО "ДжиЭс Ритэйл" в части налога на прибыль.

Предметом исследования данной работы является оптимизация учета расходов и доходов.

Объектом исследования является деятельность ООО "ДжиЭс Ритэйл" в области налогообложения прибыли за период с 2007 г. по 2009 г.

В качестве информационной базы в процессе работы были использованы законодательные и нормативные акты субъектов Российской Федерации (бюджетный, гражданский и налоговый кодексы), периодические издания, а для проведения анализа деятельности организации использовалась налоговая и бухгалтерская отчетность ООО "ДжиЭс Ритэйл" (балансы под формой №2, отчет о прибылях и убытках).

Глава 1. Доходы, расходы организации по бухгалтерскому и налоговому учету

1.1. Понятие доходов и расходов в Российской практике и за рубежом

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников.

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности организации все доходы организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Доходы, не относящиеся к доходам от обычных видов деятельности, являются прочими доходами.

Организации имеют право самостоятельно относить те или иные виды поступлений к доходам от обычных видов деятельности или к прочим доходам в зависимости от характера деятельности организации, вида доходов и условий их получения.

В бухгалтерской отчетности организации, в частности в отчете о прибылях и убытках, доходы организации, полученные за отчетный период должны отражаться с подразделением на выручку и прочие доходы. Понятие «выручка от продажи» соответствует понятию «доходы от обычной деятельности» (п. 5 ПБУ 9/99).

В форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», утвержденной Приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» установлен показатель «Доходы и расходы по обычным видам деятельности. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)». Таким образом, использование понятия «Выручка от реализации» в бухгалтерском учете не соответствует требованиям нормативных документов. На практике специалисты Минфина России не

используют это понятие в целях бухучета, его применяют только независимые консультанты.

Доходами от обычных видов деятельности согласно п. 5 ПБУ 9/99 является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка). В зависимости от вида деятельности организации выручкой считаются:

- суммы поступившей арендной платы, если предметом деятельности организации является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;

- суммы поступивших лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности, если предметом деятельности организации является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- суммы поступлений, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если предметом деятельности организации является участие в уставных капиталах других организаций.

Условия, при наличии которых выручка признается в бухгалтерском учете организации, приведены в п. 12 ПБУ 9/99. Перечислим эти условия:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- 2) сумма выручки может быть определена;

- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Для признания в бухгалтерском учете выручки необходимо, чтобы выполнялись все пять условий одновременно.

В соответствии с п. 3 ПБУ 9/99 не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- суммы налога на добавленную стоимость (далее – НДС), акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и тому подобного. Например, ст. 990 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) определено, что по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение и комиссионер вправе в соответствии со ст. 410 ГК РФ удержать причитающееся ему вознаграждение из всех сумм, поступивших к нему от комитента. Таким образом, доходом комиссионера будет признаваться только сумма его вознаграждения по договору;

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, а также суммы авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг. Суммы, полученные в порядке предварительной оплаты и суммы авансов, не включаются в доходы до момента отгрузки продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. Данные суммы отражаются на отдельном субсчете к счету, предназначенному для учета расчетов с покупателями и заказчиками;

- задатка, так как согласно ст. 329 ГК РФ он является одним из видов исполнения обязательств. Задатком согласно ст. 380 ГК РФ признается

денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство обеспечения договора и в обеспечение его исполнения. Соглашение о задатке заключается в письменной форме. В случае сомнения в отношении того, является ли поступившая сумма задатком, она считается уплаченной в качестве аванса;

- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;

- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. Согласно ст. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками. Обязанностью заемщика является возврат заимодавцу той же суммы денег (суммы займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Так как заемщик обязан возвратить полученную по договору сумму займа, данная сумма не признается доходом заимодавца.

Расходами предприятия признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала предприятия.

В зависимости от характера, условий осуществления и направления деятельности организации все расходы подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. Таким образом, расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, представляют собой прочие расходы организации.

Не признаются расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

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

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных

капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

1) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

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

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

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

Прочими расходами организации являются, в частности:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций.

Перечисленные расходы являются прочими только в том случае, если виды деятельности, при осуществлении которых эти расходы произведены, не являются предметом деятельности организации.

Помимо уже названных, в состав прочих расходов также включаются:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и другое), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

1.2. Бухгалтерский и налоговый учет доходов

Основной целью любого хозяйствующего субъекта является извлечение из своей деятельности дохода. Доход – это денежные средства или материальные ценности, полученные от производственной, коммерческой, посреднической и иной деятельности. Доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме увеличения активов или их стоимости либо уменьшение обязательств, приводящее к увеличению собственного капитала, не связанного с вкладами собственников.

БУ отражает количественную и качественную характеристику деятельности субъекта. Для установления единых принципов, основных качественных характеристик, общих правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности был разработан и утвержден Указ Республики Казахстан имеющий силу закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 26 декабря 1995 года №2732. А также были разработаны и утверждены Стандарты Бухгалтерского Учета и методологические рекомендации к ним.

Доход признается в соответствии с СБУ №5 «Доход». Целью данного стандарта является определение порядка учета доходов, получаемых в результате хозяйственной деятельности субъекта. Стандарт описывает условия признания дохода, позволяет оценить его величину, определяет основные моменты раскрытия важных аспектов признания дохода.

На практике применяются следующие определения доходов:

Доход от основной и неосновной деятельности.

Доход от основной деятельности ведется на счете 70 подраздела Типового Плана Счетов. До недавнего времени этот подраздел содержал в себе много счетов:

Счет 701 «Доход от реализации готовой продукции»

Счет 702 «Доход от реализации приобретенных товаров»

Счет 703 «Доход от реализации строительно-монтажных, проектно- изыскательных, геологоразведочных, научно-изыскательных работ»

Счет 704 «Доход от услуг по перевозке грузов и пассажиров»

Счет 705 «Доход от аренды»

Счет 706 «Доход от услуг организаций связи»

Счет 707 «Доход от деятельности страховых компаний»

Счет 708 «Доход от инвестиционной деятельности»

Счет 709 «Прочие доходы от основной деятельности»

В настоящее время для совершенствования учета и приближения его к международным стандартам, были внесены изменения постановлением Национальной комиссии РК от 21.10.03. в ТПС, все счета отражавшие «Доход от основной деятельности» сгруппированы на счете 701 «Доход от реализации готовой продукции». Счет пассивный, дополнительный, синтетический, поступление доходов отражается по Кредиту счета, а их списание по Дебету счета. Аналитический учет ведется по каждой совершенной хозяйственной операции, в машинограмме или ведомости по видам полученных доходов за месяц и с начала года. Кредитуем счет 701 и Дебетуем счета 301–303, 321–323, 334, 441, 451, 431, 681, 661.

В течение отчетного периода на кредите счета 701 накапливаются суммы доходов, но так как этот счет дополнительный, то в балансе он не отражается, а в конце отчетного периода списывается на счет 571 «Итоговый доход». При этом Дебетуем счет 701 и Кредитуем счет 571.

Для учета доходов от неосновной деятельности предназначен подраздел 72 «Доход от неосновной деятельности» ТПС, который включает следующие синтетические счета:

Счет 721 «Доход от выбытия нематериальных активов»

Счет 722 «Доход от выбытия основных средств»

Счет 723 «Доход от выбытия инвестиций, финансовых инвестиций»

Счет 724 «Дивиденды по акциям и доходы в виде вознаграждений»

Счет 725 «Доход от курсовой разницы»

Счет 726 «Субсидии исполнительных органов власти»

Счет 727 «Прочие доходы и излишек от неосновной деятельности»

На счетах данного подраздела обобщается информация о суммах доходов, полученных от неосновной деятельности. Счета данного подраздела являются пассивными, дополнительными, поступление доходов по Кредиту, а списание по Дебету.

Аналитический учет по счетам 721–727 ведется в ведомости по номенклатуре статей, разрабатываемой самим предприятием и отраженной в учетной политике предприятия.

В течение отчетного периода по кредиту счетов 721–727 накапливаются суммы доходов, но так как эти счета дополнительные, то в балансе они не отражаются, а в конце отчетного периода списывается на счет 571 «Итоговый доход». При этом Дебетуем счета 721–727 и Кредитуем счет 571. В конце года сальдо счета 571 переносят на счет 561 «Нераспределенный доход отчетного года».

Доходы, полученные от основной деятельности субъекта, составляют его совокупный годовой доход, который признается и учитывается в соответствии с СБУ №5.

Доход от реализации готовой продукции, товаров приобретенных и от оказания услуг определяется по стоимости их реализации, предусмотренной в договоре между сторонами. Сумма дохода, вытекающая из сделок, измеряется стоимостью, полученной или подлежащей получению с учетом сумм скидок с цены или продаж, а также уценок, согласованных в договоре.

Если поступление денежных средств будет отсрочено или оплата произойдет раньше установленного срока, стоимость компенсации может быть меньше или больше, чем номинальная сумма денежных средств, полученных или подлежащих получению.

Разница между стоимостью реализации и номинальной суммой оплаты признается как доход в виде процентов. Поскольку продавец товара не уверен, воспользуется ли покупатель скидкой, предоставленной ему за досрочную оплату счета, то сумма скидки отражается на счете 712 «Скидки с продаж» только после оплаты счета покупателем.

Под стоимостью реализации понимается сумма, которую покупатель оплачивает за актив или стоимость его обмена между готовыми к сделке независимыми сторонами.

Доход от реализации товаров признается при соблюдении следующих условий: сумма дохода оценивается с большей степенью достоверности, то есть обе стороны, участвующие в сделке, знают о том, какую сумму запрашивает продавец и какую сумму должен заплатить покупатель; существует вероятность того, что экономическая выгода, связанная со сделкой, будет получена субъектом. То есть продавец уверен в том, что покупатель выплатит оговоренную в договоре сумму за реализованные товары. Доход признается только тогда, когда право собственности переходит от продавца к покупателю, то есть если продавец сохраняет права и обязанности собственника, то сделка не является реализацией и доход не признается.

Данные налогового учета используются для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. При этом информация для определения налоговой базы по налогу на прибыль содержится в налоговых регистрах, форму и содержание которых определяет сам налогоплательщик. Регистры налогового учета ведутся в электронной форме либо на бумажных носителях.

Организация самостоятельно определяет порядок ведения налогового учета доходов и расходов основываясь на положениях Налогового кодекса РФ. Постановка налогового учета закрепляется учетной политикой организации для целей налогообложения. Любые изменения в налоговом учете также должны быть закреплены учетной политикой для целей налогообложения.

Налоговый учет доходов и расходов отличается от ведения бухгалтерского учета. Многие организации стремятся максимально приблизить друг к другу бухгалтерский и налоговый учет с целью упрощения ведения учета на предприятии. Однако при этом теряются многие преимущества налогового учета расходов и доходов. Например, порядок ускоренной амортизации отличаются в бухгалтерском и налоговом учете. В связи с этим многие организации предпочитают использовать линейный метод начисления амортизации для упрощения расчетов, в то время как при

использовании ускоренного метода амортизации можно увеличить расходы в налоговом учете и таким образом легально уменьшить прибыль, особенно если оборудование является дорогостоящим.

Создание резервов в налоговом учете также позволяет минимизировать платежи по налогу на прибыль путем уменьшения авансовых платежей и получения отсрочки по уплате налога, однако предприятия также не спешат создавать резервы для целей налогового учета расходов.

Списание для целей налогового учета расходов, а следовательно и для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, должно обязательно быть подкреплено сопутствующими первичными документами. Чем больше документов, тем лучше для признания расходов.

Действующий порядок налогообложения прибыли предполагает, помимо регистрации и систематизации хозяйственных операций по методологии бухгалтерского учета, выполнение бухгалтером целого комплекса учетно-расчетных действий для правильного исчисления налоговых обязательств организации, прежде всего по налогу на прибыль.

Однако, правильное отражение в бухучете операций, связанных с формированием финансовых результатов, не означает достоверность этих финансовых результатов для налоговых целей, поэтому возникает необходимость организовать дополнительные учетные процедуры, обеспечивавшие правильность определения налоговой базы по налогу на прибыль, т.е. вести «учет для целей налогообложения». По мере того как порядок исчисления налогооблагаемой прибыли предприятий все больше отличался от требований бухгалтерского учета в части определения финансового результата от финансово – хозяйственной деятельности организации, остро встал вопрос о необходимости разделения бухгалтерского и налогового учета.

При этом в основном предлагались 2 модели:

- Параллельное существование систем бухгалтерского и налогового учета как двух самостоятельных, независимых учетных процессов.

- Единая система бухгалтерского учета, в рамках которой собирается, группируется и обобщается информация, необходимая для корректного определения величины обязательств, в том числе по налогу на прибыль.

Порядок налогообложения прибыли с 01.01.02 г. устанавливает необходимость создания системы налогового учета, фактически параллельно существующей наряду с системой бухгалтерского учета.

Дадим характеристику основных принципов организации такой системы.

1. Налоговая база по налогу на прибыль исчисляется на основе данных налогового учета, если гл. 25 предусмотрен иной порядок группировки и учета объектов хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от установленного правилами бухгалтерского учета. Поскольку налоговая база формируется на основе данных именно налогового учета, недостаточно вести учет в налоговых целях только в случаях возникновения отклонений показателей, исчисленных по данным бухучета и налогообложения. Каждый факт хозяйственной деятельности, связанный с формированием доходов, должен быть оценен и зарегистрирован дважды: по методологии бухгалтерского учета и налогообложения.

2. Подтверждением данных налогового учета являются первичные учетные документы, регистры аналитического учета и расчет налоговой базы. Таким образом, информационной базой как бухгалтерского, так и налогового учета являются первичные документы. Так, согласно п. 1 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Определение налогового учета, приведенное в ст. 313 НК РФ также указывает на то, что налоговый учет ведется на основе первичных документов, сгруппированных в установленном Кодексом порядке. Таким образом, информационная база бухгалтерского и налогового учета едина. Отличие состоит в способах и приемах группировки, систематизации, обработки этой информации в соответствии с конкретными целями:

достоверным отражением фактов финансово – хозяйственной деятельности организации или корректного исчисления ее налоговых обязательств согласно установленному порядку.

3. Аналитические регистры бухгалтерского учета – сводные формы систематизации данных налогового учета за налоговый период, сгруппированных в соответствии с настоящей главой, без отражения на счетах бухгалтерского учета. Предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Заметим, что в отличие от аналитических регистров бухгалтерского учета, которые только группируют детальную информацию об объектах учета, регистры налогового учета, по Кодексу, являются сводными формами, т.е. в них предполагается не только детализировать, но и обобщать данные учета, на основании которых уже составляется расчет налоговой базы.

4. Регистры и порядок отражения в них данных разрабатываются плательщиками самостоятельно и устанавливаются учетной политикой. Данное положение вызывает целый ряд вопросов

5. Нормы и правила налогового учета применяются последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Изменения учетной политики применяются с начала нового налогового периода.

6. Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы при составлении расчета налоговой базы было возможно выделить из общей суммы доходы от следующих операций:

- от реализации товаров собственного производства, имущества, имущественных прав;
- от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
- от реализации покупных товаров;

- от реализации финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке;
- от реализации основных средств;
- от реализации товаров обслуживающих производств и хозяйств.

Согласно ст. 313 НК РФ целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение налогового периода, и обеспечение пользователей информацией для контроля за правильностью исчисления, полнотой исчисления и уплаты в бюджет налога.

Анализ положений, регламентирующих порядок ведения налогового учета, показывает, что при исчислении налоговой базы на основании данных налогового учета недостаточно учитывать только отклонения от методологии бухгалтерского учета, поскольку налоговая база по налогу на прибыль определяется на основе данных налогового учета. Большинство фактов хозяйственной деятельности так или иначе связаны с формированием доходов и расходов организации, следовательно, для правильного исчисления налоговой базы возникает необходимость дублирования регистрации этих фактов в учете, даже если их оценка и момент признания в бухгалтерском и налоговом учете совпадают.

Для построения системы налогового учета доходов организации целесообразно выделить уже существующие подходы к организации учета хозяйственных операций в налоговых целях организациями и индивидуальными предпринимателями.

Бухгалтерский и налоговый учет доходов

Таблица 1.1

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<i>Различия в признании</i>		
Доходы в виде безвозмездно полученного амортизируемого имущества	Признаются по мере начисления амортизации (План счетов)	Признаются в полном объеме по мере подписания акта приема-передачи имущества, акта приемки-сдачи работ, услуг (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК)

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, дата признания которых не установлена	Признаются: - равномерно; - пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов - иной вариант, утвержденный учетной политикой	Признаются: - равномерно; - пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (п. 2 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по сомнительным долгам	Признаются: - в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете - в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном п. 5 ст. 266 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию	Признаются: - в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете - в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 267 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по ремонту основных средств	Признаются: - в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете - в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 324 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленного резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год	Признаются: - в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете - в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 324.1. НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Признаются при выявлении дохода: - в текущем периоде до окончания отчетного года - в месяце выявления дохода; - в отчетном году после его завершения, но за который годовая финансовая отчетность не утверждена в установленном порядке – декабре отчетного года (п. 11 Приказа Минфина РФ № 67н)	По доходам, не относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в момент выявления дохода (получения, обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) (пп. 6 п. 4 ст. 271 НК) По доходам, относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в том периоде, к которому относится выявленный доход (ст. 81 НК)
Ограничение		
Доходы от долевого участия в	Признаются в полном объеме в момент начисления дохода (по	Налог удерживается налоговым агентом – лицом, выплатившим дивиденды (ст.

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
деятельности других организаций (полученные дивиденды)	решению акционеров (участников) о выплате дивидендов) (п. 16 ПБУ 9/99)	275 НК)
Доход в виде стоимости имущества, полученного по безвозмездной помощи (содействию) в порядке, установленном 95-ФЗ «О безвозмездной помощи РФ...» от 04.05.99.	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99)	Не признается доходом (п. 1 пп. 6 ст. 251 НК)
Доход в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99, ПБУ 13/00)	Не признается доходом, при выполнении условий п.1 пп. 14 ст. 251 НК
Доход в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости	Признается в полном объеме (п. 20 ПБУ 19/02)	Не признается доходом п. 1 пп. 24 ст. 251 НК
Доход в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг	Признается в полном объеме (п. 39 ПБУ 19/02)	Не признается доходом п. 1 пп. 25 ст. 251 НК
Доходы по сделкам по цене ниже рыночной	Ограничение Не признаются доходами	Признаются в соответствии со ст.40 НК

1.3. Бухгалтерский и налоговый учет расходов

Группировать затраты можно по разным признакам: по видам расходов, по месту возникновения, по экономической роли в процессе производства и т.д.

Рассмотрим классификацию затрат по способу их включения в себестоимость продукции (работ, услуг). По этому признаку расходы подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые расходы - это затраты, связанные с производством отдельного вида продукции (выполнением определенных работ, оказанием отдельных услуг), которые могут быть непосредственно включены в себестоимость этой продукции (работ, услуг). К ним, в частности, относятся затраты:

- на сырье и основные материалы;
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- топливо и электроэнергию;
- оплату труда основных производственных рабочих (с отчислениями);
- амортизацию производственного оборудования.

Косвенные расходы - это затраты, которые связаны с производством нескольких видов продукции (работ, услуг). Напрямую они не могут быть отнесены на конкретный вид продукции. Поэтому они распределяются по видам продукции косвенно (условно) согласно предусмотренным в учетной политике организации показателям, с помощью заранее рассчитанных коэффициентов. К косвенным относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Напомним, что разделение затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства и принятого метода учета затрат (калькулирования себестоимости).

На первый взгляд может показаться, что распределить прямые расходы по видам продукции совсем несложно. Главное - установить соответствие между произведенной продукцией и понесенными прямыми расходами. Однако, если в одном цехе на одном оборудовании с использованием одинаковых материалов выпускается несколько видов продукции, распределить прямые расходы не так-то просто. В этом случае прямые расходы распределяются пропорционально нормам, разработанным сотрудниками технологического и планового отделов.

Процесс распределения косвенных расходов на производстве может происходить в два этапа. На первом этапе косвенные расходы распределяются по месту их возникновения, в частности между цехами,

подразделениями или отделами. На втором этапе они перераспределяются по видам продукции. Важным моментом в этом процессе является определение базы (показателя) распределения. Например, для распределения зарплаты администрации в качестве такой базы можно использовать число работников, для отопления и электроэнергии - площадь помещения, для водоснабжения - площадь помещения или число работников, для затрат на сбыт и маркетинг - прямые расходы. В любом случае распределение косвенных расходов не должно требовать больших усилий и расчетов.

Способ распределения косвенных расходов между видами продукции, работ и услуг должен быть закреплён в учетной политике организации.

Новый порядок, в соответствии с которым нужно распределять расходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года. Это следует из подпункта 5 статьи 8 Федерального закона от 06.06. 2005 № 58-ФЗ (далее - Закон № 58-ФЗ).

Требование распределять расходы на прямые и косвенные касается налогоплательщиков, определяющих доходы и расходы по методу начисления. При использовании данного метода расходы организации признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся. Время фактической выплаты денежных средств и (или) иная форма оплаты расходов значения не имеют (абз.1 п.1 ст.272 НК РФ). Как следует из пункта 1 статьи 318 Кодекса, на прямые и косвенные распределяются расходы, связанные с производством и реализацией. Это требование не относится к внереализационным расходам.

При кассовом методе расходы признаются в налоговом учете после их фактической оплаты (ст.273 НК РФ). Поэтому для данного случая распределение расходов на прямые и косвенные Кодексом не предусмотрено.

До вступления в силу поправок, внесенных Законом № 58-ФЗ, перечень прямых расходов был закрытым. Это означало, что включать в прямые расходы затраты, не поименованные в перечне, впрочем, как и сокращать

перечень, налогоплательщики не могли. К прямым расходам относились:

материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 Кодекса. Это затраты на приобретение сырья, материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), комплектующих изделий и полуфабрикатов;

расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Косвенными признавались все иные расходы, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Указанный порядок распределения расходов требовал от налогоплательщиков решения достаточно сложных задач. Так, для целей налогообложения к косвенным расходам относились расходы, которые в бухучете признавались прямыми. Например, расходы на услуги сторонних организаций, связанные с производственным процессом. Чтобы выполнить требования и налогового, и бухгалтерского законодательства одновременно, организации были вынуждены усложнять учет и применять нормы ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль".

Если организации расширяли состав прямых расходов в налоговом учете до состава прямых расходов в бухгалтерском, то тем самым они нарушали требования налогового законодательства. Это влекло за собой санкции в соответствии со статьей 120 НК РФ.

В настоящее время перечень прямых расходов открыт. Это значит, что организации могут самостоятельно дополнять его расходами с учетом отраслевой специфики. Однако из этого вовсе не следует, что организации могут не формировать состав прямых расходов или формировать его с искажениями. Только при таком подходе можно говорить о сближении налогового и бухгалтерского учета.

Состав прямых расходов дополнен также расходами на обязательное пенсионное страхование работников, занятых в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг. Раньше эти взносы учитывались в составе косвенных расходов, поскольку не соответствовали понятию налога.

Перечень прямых расходов следует закрепить в учетной политике организации для целей налогообложения. Таким образом, чтобы воспользоваться новыми положениями, организация должна внести изменения в свою учетную политику

Учетная политика корректируется при изменении законодательства о налогах и сборах (ст.313 НК РФ). Для этого организация составляет отдельный приказ, в котором обосновывает внесение изменений в учетную политику в середине года и приводит ссылку на соответствующий закон.

Включение тех или иных затрат в состав прямых расходов должно быть обоснованным. Так, до внесения изменений к прямым расходам нельзя было отнести материальные затраты, установленные статьей 254 Кодекса, кроме подпунктов 1 и 4 пункта 1. Сейчас это можно сделать. Правда, подобное решение придется обосновать. Аргументы могут быть разные. Это и специфика деятельности организации, влияющая на формирование доходов и расходов, и особенности производственного процесса, и др.

Бухгалтерский и налоговый учет расходов

Таблица 1.2

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Различия в признании		
Отчисления на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, а также на ежегодные выплаты за выслугу лет и по итогам работы за год	резерв: - создается в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; - создается в порядке, отличном от применяемого в налоговом учете; - не создается	резерв: - создается в порядке, установленном ст. 324.1.НК; - не создается

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Расходы на ремонт основных средств	<ul style="list-style-type: none"> - резерв на ремонт не создается, расходы признаются в том отчетном периоде, в котором были произведены в размере фактических затрат; - резерв на ремонт создается в по в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; расходы признаются равными долями в последний день отчетного периода; - резерв на ремонт создается в порядке, отличном от применяемого в налоговом учете 	<ul style="list-style-type: none"> - резерв на ремонт не создается, расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были произведены в размере фактических затрат; - резерв на ремонт создается в по в порядке, установленном ст. 324 НК; расходы признаются равными долями в последний день отчетного периода
Суммы восстановленных резервов по сомнительным долгам	<p>Признаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете - в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете 	<p>Признаются в размере, установленном п. 5 ст. 266 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)</p>
Расходы по обязательному страхованию имущества	<p><u>Признаются</u> в пределах тарифов, установленных законодательством РФ или международными конвенциями. Если тарифы не утверждены, расходы признаются в размере фактических затрат</p> <ul style="list-style-type: none"> - аналогичные срокам, применяемым в налоговом учете; - отличные от сроков, применяемых в налоговом учете с учетом требований п. 19 ПБУ 10/99 	<p>Признаются в пределах тарифов, установленных законодательством РФ или международными конвенциями. Если тарифы не утверждены, расходы признаются в размере фактических затрат (ст. 263 НК):</p> <ul style="list-style-type: none"> - в отчетном (налоговом) периоде, в котором согласно графику платежей по договору перечислены страховые взносы; - равномерно в течение срока действия договора, если по договору предусмотрен разовый платеж
Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности	<p>Распределяются пропорционально доле дохода от конкретного вида деятельности в суммарном объеме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - всех видов, полученных в рамках видов деятельности; - доходов, полученных в рамках видов деятельности, а также операций, не признаваемых видами деятельности; - иной вариант распределения 	<p>Распределяются пропорционально доле дохода от конкретного вида деятельности в суммарном объеме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - всех видов, полученных в рамках видов деятельности; - доходов, полученных в рамках видов деятельности, а также операций, не признаваемых видами деятельности; - иной вариант распределения
Расходы на формирование резерва по сомнительным долгам	<p>Признаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; - в порядке, отличном от применяемого в налоговом учете 	<ul style="list-style-type: none"> - признаются на последний день отчетного (налогового) периода по результатам инвентаризации дебиторской задолженности в сумме, определяемой в соответствии с порядком, установленным ст. 266 НК - резерв не создается
Убытки прошлых	Признаются при выявлении	По убыткам, не относящимся к

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде	убытка: - в текущем периоде до окончания отчетного года - в месяце выявления дохода; - в отчетном году после его завершения, но за который годовая финансовая отчетность не утверждена в установленном порядке – декабре отчетного года (п. 11 Приказа Минфина РФ № 67н)	конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в момент выявления убытка (получения, обнаружения документов, подтверждающих наличие убытка, расхода) По убыткам, относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в том периоде, к которому относится выявленный убыток, расход (ст. 81 НК)
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материальных ценностей	Признаются в сумме фактических потерь без ограничений	Ограничение Признаются в пределах норм, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК)
Расходы на добровольное страхование работников, поименованные в п. 16 ст. 255 НК	Признаются в полном объеме в сроки: - аналогичные сроком, применяемым в налоговом учете; - отличные от сроков, применяемых в налоговом учете с учетом требований п. 19 ПБУ 10/99	Признаются в пределах норм, установленных п. 16 ст. 255 НК: - в отчетном (налоговом) периоде, в котором согласно графику платежей по договору перечислены страховые взносы; - равномерно в течение срока действия договора, если по договору предусмотрен разовый платеж
Расходы на дополнительные отпуска, предоставляемые по индивидуальному трудовому договору сверх установленных законодательством РФ	Признаются в полном объеме	Ограничение Не признаются в качестве расходов (пп. 24 п. 1 ст. 270 НК)
Расходы по освоению природных ресурсов (в части расходов на осуществление безрезультатных работ)	Признаются в полном объеме без ограничений	Ограничение и признание Расходы признаются в пределах и в сроки, установленные ст. 261 НК
Расходы на НИОКР	Признаются в порядке, установленном ПБУ 17/02	Ограничение и признание Признаются в пределах и в сроки, установленном ст. 262 НК
Расходы по добровольному	Признаются в полном объеме без ограничений:	Признаются по установленным ст. 263 НК видам добровольного страхования:

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
страхованию имущества	- аналогичные срокам, применяемым в налоговом учете; - отличные от сроков, применяемых в налоговом учете с учетом требований п. 19 ПБУ 10/99	- в отчетном (налоговом) периоде, в котором согласно графику платежей по договору перечислены страховые взносы; - равномерно в течение срока действия договора, если по договору предусмотрен разовый платеж
Представительские расходы	Признаются в полном объеме без ограничений	Ограничение Признаются в пределах норм, утв. п. 2 ст. 264 НК
Расходы на рекламу	Признаются в полном объеме без ограничений по всем видам рекламы	Ограничение По отдельным видам рекламы признаются в пределах норм, утв. п. 4 ст. 264 НК
Расходы на командировки в части суточных, полевого довольствия	Признаются в полном объеме без ограничений	Ограничение Признаются в пределах норм, утв. Постановлением правительства (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК)
Расходы на подготовку переподготовку кадров	Признаются в полном объеме без ограничений	Признаются расходы, соответствующие требованиям п. 3 ст. 264 НК
Компенсации за использование для служебных целей личных легковых автомобилей	Признаются в полном объеме без ограничений в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от времени фактической оплаты	Ограничение Признаются в пределах норм, утв. Постановлением правительства (п.п. 11 п. 1 ст. 264 НК) в момент перечисления денежных средств с расчетного счета или выплаты из кассы (п.п. 4 п. 7 ст. 272 НК)
Плата государственному или частному нотариусу	Признаются в размере государственной пошлины – по нотариальным действиям, предусматривающим обязательную нотариальную форму Признаются в полном объеме без ограничений - по нотариальным действиям, не предусматривающим обязательную нотариальную форму	Признаются в размере государственной пошлины (п. 4 ст. 4 Федерального закона № 226-ФЗ) – по нотариальным действиям, предусматривающим обязательную нотариальную форму Признаются в полном объеме без ограничений - по нотариальным действиям, не предусматривающим обязательную нотариальную форму
Платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду	Признаются в полном объеме без ограничений	Ограничение Не признаются расходом (п. 4 ст. 270 НК)
Расходы, связанные с	Признаются в полном объеме без ограничений в том отчетном	Ограничение Признаются с ограничением,

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
деятельностью обслуживающих производств и хозяйств	периоде, в котором они фактически имели место	установленным ст. 275.1. НК
Проценты по долговым обязательствам любого вида	Принимаются в сумме причитающихся платежей согласно условиям договоров независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи (п. 14 ПБУ 15/01)	<p>Ограничение Признаются в пределах, установленных ст. 269 НК</p> <p>Признание По договорам займа, кредита, иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается на конец отчетного периода При прекращении действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (п. 8 ст. 272 НК)</p>
Расходы, связанные с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей	Признается в полном объеме	<p>Ограничение Не признаются расходами (п. 16 ст. 270 НК)</p>
Отчисления в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ	Признается расходом в полном объеме (п. 38 ПБУ 19/02)	<p>Ограничение Не признается расходом (п. 10 ст. 270 НК)</p>
Отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости	Признается расходом в полном объеме (п. 20 ПБУ 19/02)	<p>Ограничение Не признается расходом (п. 46 ст. 270 НК)</p>
Расходы на	Признается расходом в полном	Ограничение

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
организацию развлечений, отдыха или лечения, и расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования	объеме (ПБУ 10/99)	Не признается расходом (п. 43 ст. 270 НК)
НДС по списанной дебиторской задолженности	Признается расходом в полном объеме (ПБУ 10/99)	Ограничение Не признается (п. 19 ст. 270 НК)
Прямые расходы по производственной деятельности (выполнению работ, оказанию услуг)	- Состав прямых расходов, аналогичен составу в налоговом учете - Состав прямых расходов отличен от состава в налоговом учете	<ol style="list-style-type: none"> 1. Материальные затраты на приобретение: сырья и материалов, используемых в производстве товаров и (или) образующих их основу, либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров, работ, услуг; комплектующих изделий, подвергающихся монтажу и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке 2. Расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг) 3. Суммы начисленной амортизации по ОС, используемым при производстве товаров, работ, услуг

Глава 2. Анализ бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов на предприятии ООО "ДжиЭс Ритэйл"

2.1. Экономико-правовая характеристика предприятия и его ТЭП

Общество с ограниченной ответственностью "ДжиЭс Ритэйл" учреждено в соответствии с решением собрания учредителей, частью первой Гражданского кодекса РФ, законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью», принятым 8 февраля 1998 г., другими нормами действующего законодательства Российской Федерации. Общество является юридическим лицом и осуществляет свою деятельность на основании действующего законодательства и устава организации. Участниками общества являются физические лица согласно учредительному договору. Место нахождения организации: г. Москва, Комсомольская площадь д.1а. ООО "ДжиЭс Ритэйл" создано без ограничения срока.

ООО "ДжиЭс Ритэйл" зарегистрировано Постановлением Администрации г. Москвы №393 от 07 июня 1999 г. за основным государственным регистрационным номером 1020100824985.

По факту ООО "ДжиЭс Ритэйл" занимается организацией оптовых продаж чулочно-носочных изделий и нижнего белья.

Общество считается созданным как юридическое лицо с момента его государственной регистрации. Организация имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на её самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Общество имеет круглую печать со своим полным наименованием на русском языке и указанием на место нахождения организации, товарный знак, зарегистрированный в установленном порядке, эмблему, штампы, бланки и другие средства индивидуализации.

ООО "ДжиЭс Ритэйл" несёт ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом и не отвечает по обязательствам своих участников, которые в свою очередь не отвечают по обязательствам общества, в пределах стоимости внесённых ими вкладов. Участник, внесший свой вклад в уставный капитал не полностью, несёт солидарную ответственность по обязательствам общества, в том числе в пределах недовнесённой части своего вклада. В случае несостоятельности (банкротства) организации по вине её участников или по вине других лиц, которые имеют право давать обязательные для общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, на указанных участников или других лиц в случае недостаточности имущества общества может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам. В этом случае вопрос о возложении ответственности на виновных участников решается общим собранием участников квалифицированным большинством.

Учредителями (участниками) общества являются граждане, подписавшие учредительный договор, в количестве трёх человек. Доли в уставном капитале распределились следующим образом: 25%, 37%, 38%.

Участники общества вправе:

- участвовать в управлении делами общества в порядке, установленном законодательством и учредительными документами общества;
- получить информацию о деятельности общества и знакомиться с его бухгалтерскими книгами и иной документацией;
- принимать участие в распределении прибыли;
- продать или иным образом уступить свою долю в уставном капитале общества либо её часть одному или нескольким участникам общества в порядке, предусмотренном законодательством и уставом организации;
- в любое время выйти из общества независимо от согласия других его участников;
- получить в случае ликвидации общества часть имущества, оставшегося после расчётов с кредиторами, или его стоимость;
- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству.

Участники общества обязаны:

- вносить вклады в уставный капитал ООО "ДжиЭс Ритэйл" в порядке, размерах, составе и в сроки, который предусмотрены учредительным договором общества и его уставом;
- не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности организации, а также они несут другие обязательства, предусмотренные законодательством.

Участники общества, доли которых в совокупности составляют не менее чем 10% уставного капитала общества, вправе требовать в судебном порядке исключения из общества участника, который грубо нарушает свои обязанности либо своими действиями (бездействиями) делает невозможной деятельность организации или существенно её затрудняет. В случае нарушения кассовой дисциплины учредитель подлежит исключению из общества. Имущество, переданное исключённым участником в пользование обществу в качестве вклада в уставный капитал, остаётся в пользовании

общества в течение всего срока, на который оно было передано в соответствии с учредительным договором или иным документом. Общество обязано выплатить действительную стоимость доли исключённого участника в сроки, определённые судебным решением или соглашением между участником и обществом.

Уставный капитал ООО "ДжиЭс Ритэйл" определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов, и составляет десять тысяч рублей. Изменение соотношения долей участников в уставном капитале допускается только по решению общего собрания участников, принятому единогласно всеми участниками общества. Вкладом в уставный капитал общества, вносимым участниками или принимаемыми в общество третьими лицами, могут быть ценные бумаги, деньги, другие вещи или имущественные права либо иные права имеющие денежную оценку. Денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал ООО "ДжиЭс Ритэйл" утверждается решением общего собрания, принимаем всеми участниками общества единогласно. Если денежная оценка вклада превышает двести минимальных размеров оплаты труда, для его оценки приглашается независимый оценщик.

Общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками. Решение об определении части прибыли, распределяемой между участниками, принимается общим собранием участников. Прибыль распределяется пропорционально долям участников в уставном капитале общества. Общество не вправе принимать решение о распределении прибыли между участниками до полной оплаты всего уставного капитала, если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения.

Высшим органом ООО "ДжиЭс Ритэйл" является общее собрание участников. Собрание может быть очередным и внеочередным. Каждый

участник общества имеет на общем собрании число голосов, пропорциональное его доле в уставном капитале общества. В перерывах между общими собраниями функции этого органа, за исключением вопросов, отнесённых к исключительной компетенции общего собрания, исполняет совет директоров. Руководство текущей деятельностью общества осуществляет генеральный директор. В обществе действует ревизионная комиссия.

Внеочередное общее собрание участников общества созывается исполнительным органом общества по его инициативе, по требованию совета директоров, ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора, а также участников общества, обладающих в совокупности не менее чем одной десятой от общего числа голосов участников общества.

ООО "ДжиЭс Ритэйл" обязано вести бухгалтерский учёт и представлять финансовую отчётность в соответствии с российским законодательством. Ответственность за состояние бухгалтерского учёта, порядок представления финансовой отчётности несёт исполнительный орган общества.

Общество обязано по требованию участников членов ревизионной комиссии, аудитора, любого заинтересованного лица предоставить возможность в разумные сроки ознакомиться с учредительными документами общества, в том числе с вносимыми в них изменениями. Общество обязано по требованию участника предоставить ему копии учредительных документов за уплату, не превышающую затраты на их изготовление, а также оно обязано информировать участников о его деятельности, предоставлять для ознакомления бухгалтерские книги и иную документацию.

Прекращение деятельности ООО "ДжиЭс Ритэйл" осуществляется в формах реорганизации и ликвидации. Реорганизация общества происходит путём слияния, разделения, выделения, присоединения, преобразования. Общество считается реорганизованным (за исключением присоединения) с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица

(лиц). Общество ликвидируется в следующих случаях: по решению общего собрания участников, принятому единогласно, либо на основе решения суда (в том числе в связи с признанием общества несостоятельным), а также по другим основаниям, предусмотренным законодательными актами РФ. При добровольной ликвидации общества общее собрание простым большинством голосов от числа голосов всех участников общества назначает ликвидационную комиссию, которая проводит ликвидацию, составляет ликвидационный баланс и представляет его общему собранию участников. Имущество общества реализуется ликвидационной комиссией. Выручка от реализации имущества направляется на удовлетворение требований кредиторов. Оставшиеся активы распределяются между участниками пропорционально размерам их долей в уставном капитале. Общество считается ликвидированным с момента внесения соответствующей записи в государственный реестр.

ООО "ДжиЭс Ритэйл" в целях реализации государственной социальной, экономической и налоговой политики несёт ответственность за сохранность документов, предусмотренных законодательством. Общество обеспечивает передачу на государственное хранение документов, имеющих научно-историческое значение. Для экономической характеристики предприятия важно получить и оценить экономические показатели деятельности предприятия. Рассмотрим основные из них: доходы от продаж, себестоимость проданной продукции, прибыль от продаж, прибыль до налогообложения, рентабельность продукции, рентабельность производства. Проведём анализ динамики этих показателей по данным табл. 2.1.

Основные экономические показатели деятельности ООО "ДжиЭс
Ритэйл"

Таблица 2.1

Показатели	Годы			Абсолютные отклонения		Темпы роста, %	
	2007	2008	2009	2008 г. к 2007 г.	2009 г. к 2008 г.	2008 г. к 2007 г.	2009 г. к 2008 г.
Выручка от продаж, тыс. р.	3876,0	8079,0	18759,0	4203,0	10680	208,4	232,2
Себестоимость реализованной продукции, тыс. р.	3519,0	8013,0	18598,0	4494,0	10585	227,7	232,1
Валовая прибыль, тыс. р.	357,0	66,0	161,0	-291,0	95,0	18,5	243,9
Коммерческие расходы, тыс. р.	209,0	44,0	0,0	-165,0	-44,0	21,1	0,0
Управленческие расходы, тыс. р.	109,0	0,0	0,0	-109,0	0,0	0,0	0,0
Прибыль (убыток) от реализации, тыс. р.	39,0	22,0	161,0	-17,0	139,0	56,4	731,8
Прочие доходы, тыс. р.	2929,0	889,0	0,0	-2040,0	-889,0	30,4	0,0
Прочие расходы, тыс. р.	2926,0	889,0	20,0	-2037,0	-869,0	30,4	2,2
Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. р.	42,0	22,0	141,0	-20,0	119,0	52,4	640,9
Текущий налог на прибыль, тыс. р.	10,1	5,3	33,8	-4,8	28,6	52,4	640,9
Чистая прибыль, тыс. р.	31,9	16,7	107,2	-15,2	90,4	52,4	640,9
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. р.	2751,0	1121,0	866,0	-1630,0	-255,0	40,7	77,3

На основании произведённых расчётов можно провести анализ динамики основных показателей деятельности предприятия. В течение всего анализируемого периода выручка от реализации продукции увеличивалась: в 2008 г. темп прироста составил 108,4%, а в 2009 г. – 132,2%. Себестоимость реализованной продукции выросла на 127,7% на 2008 г. и на 132,1% за 2009 г. Показатель прибыли от реализации также менялся на протяжении этого периода: в 2008 г. он снизился на 83%, а в 2009 г. (по сравнению с 2008 г.) вырос на 39%, но в целом в период с 2007 г. по 2009 г. данный показатель значительно вырос, соответственно, показатель чистой прибыли

также вырос. Затраты на один рубль реализованной продукции за анализируемый период остались неизменными.

Важная роль в системе экономических показателей эффективности предпринимательской деятельности принадлежит показателю рентабельности. Если прибыль выражается в абсолютной форме, то рентабельность – это относительный показатель интенсивности производства, так как отражает уровень прибыльности относительно определённой базы. Фирма рентабельна, если суммы выручки от реализации продукции достаточно не только для покрытия затрат на производство и реализацию, но и для образования прибыли. За анализируемый период показатель рентабельности продукции незначительно менялся: в 2008 г. темп роста составил 26,9%, в 2009 г. – 317%, но в целом с 2007 г. по 2009 г. данный показатель снизился. Рентабельность производства с каждым годом росла: в 2008 г. рост составил 20,1%, а в 2009 г. – 526,1%.

В течение всего анализируемого периода с 2007 г. по 2009 г. произошло значительное изменение всех показателей деятельности организации. Показатели чистой прибыли, себестоимости продукции, рентабельности производства, рентабельности продукции характеризуют деятельность организации. Данные показатели за анализируемый период отрицательных значений не принимали, а к 2009 г. значительно выросли. Соответственно, можно сделать вывод, что в целом организация рентабельна и удовлетворяет своей основной цели – получение прибыли, т. к. показатель чистой прибыли с 2007 г. по 2009 г. вырос в 3,4 раза.

2.2. Бухгалтерский учет доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл"

Бухгалтерский учет в ООО "ДжиЭс Ритэйл" ведется штатом учетно-аналитического отдела предприятия, возглавляемого главным бухгалтером. Учетный процесс компьютеризирован и ведется по журнально-ордерной форме учета.

Первичные учетные документы создаются исполнителями и передаются в бухгалтерию организации. Первичные учетные документы составляются по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Бухгалтерию ООО "ДжиЭс Ритэйл" можно отнести ко второму типу структурного построения это более крупные бухгалтерии, подразделяющиеся на отделы. Внутри отделов создаются группы. Схематически структура учетного аппарата второго типа может быть представлена так (рис. 2.1):

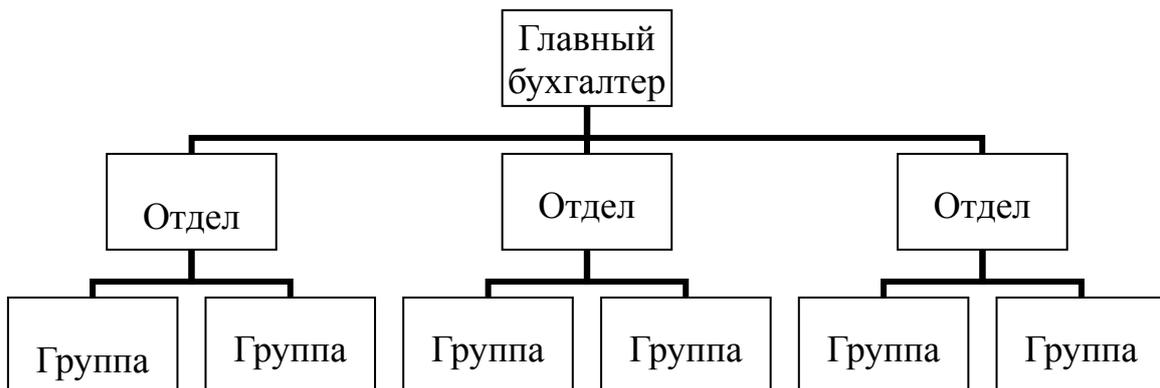


Рис.2.1 - Структура бухгалтерии

Бухгалтерию возглавляет главный бухгалтер, назначаемый и освобождаемый от должности директором ООО "ДжиЭс Ритэйл" главный бухгалтер. организует деятельность бухгалтерии и несет ответственность за выполнение возложенных на бухгалтерию задач и функций, состояние трудовой и производственной дисциплины, распределяет обязанности между работниками бухгалтерии, вносит предложения по их поощрению, наложении взысканий, представляет ООО "ДжиЭс Ритэйл" по всем вопросам, входящим в компетенцию бухгалтерии. Бухгалтерия организует выполнение возложенных на нее задач, как непосредственно, так и во взаимодействии со структурными подразделениями.

В соответствии с п. 3 ст. 5 Федерального закона РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», на основании «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также руководствуясь нормами Налогового Кодекса РФ для формирования полной и достоверной информации о порядке бухгалтерского и налогового учета с целью налогообложения хозяйственных операций, а также для обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов в ООО "ДжиЭс Ритэйл" утверждена учетная политика предприятия, как совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения (документация, инвентаризация), стоимостного измерения (оценка и калькуляция), текущей группировки (счета и двойная запись), отражения отдельных хозяйственных операций и итогового обобщения (бухгалтерский баланс и отчетность) фактов хозяйственной деятельности, исходя из действующих нормативных документов.

В бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" суммы прочих доходов и расходов учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», к которому открыты два субсчета: 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы».

В Приказе об учетной политике ООО "ДжиЭс Ритэйл" в части учета операций, связанных с доходами и расходами, определено, что:

1. Для учетов доходов и расходов и начисления налоговой базы по налогу на прибыль применять метод начисления в соответствии со статьями 271 и 272 НК РФ.

2. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условной сделки. Если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно по срокам прописанным в договорах (п.1 статьи 272 НК РФ).

3. Срок списания расходов по лицензиям к программным продуктам и программным продуктам (нелицензионным), если он не определен договором, установить равным сроку списания в бухгалтерском учете.

4. При отнесении процентов по долговым обязательствам к расходам предельную величину процентов, признаваемых расходом, согласно п.1 статьи 269 НК РФ определять из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза - по долговым обязательствам в рублях, и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

5. Убыток, полученный от реализации основных средств, включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

6. При списании финансовых вложений применять оценку по методу ФИФО.

7. Предприятие не создает резервов по сомнительным долгам.

8. Информация о постоянных разницах формируется на основании первичных учетных документов в регистрах налогового учета и отражаются на обособленном субсчете счета 99.

9. Вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются обособленно в регистрах налогового учета и отражаются на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства» и счета 09 «Отложенные налоговые активы».

10. Временные разницы по внеоборотным активам и запасам, возникающие в отчетном периоде, выявляются с использованием следующих методов:

- путем сопоставления данных об остаточной стоимости объекта в бухгалтерском учете и данных об остаточной стоимости объекта в налоговом учете на начало и конец отчетного периода;

- путем прямого сопоставления данных о доходах в бухгалтерском и налоговом учете.

11. Отложенные налоговые активы признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, а отложенные налоговые обязательства отражают в момент возникновения налогооблагаемых временных разниц (п. 14, 15 ПБУ 18/02).

12. Сумма налога на прибыль определяется исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

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

14. Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированный из суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

15. Величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

16. Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье о прибылях и убытках (после статьи текущего налога на прибыль).

17. Налоговый учет ведется на основании данных бухгалтерского учета, дополнительных расчетов, справок и корректировок.

18. Расчет налоговой базы на основе налогового учета, как системы обобщения информации, для определения налоговой базы по налогу на прибыль составляется по налогу на прибыль (Форма утверждена Приказом МНС России от 07.02.2006г. № 24н)

19. Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль рассчитываются и уплачиваются исходя из расчета за предыдущий квартал, в соответствии с гл. 25 НКРФ

20. Транспортный и земельный налоги в бухгалтерском учете считаются косвенными расходами и отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

21. Налог на имущество считать прочими расходами и отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

22. Заполнение форм годовой и квартальной отчетности проводится согласно нормативным документам вышестоящей организации, налоговых органов, органов статистики.

Рассмотрим порядок отражения прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл".

1. Учет процентов, начисленных банком

В декабре отчетного года ООО "ДжиЭс Ритэйл" открыло расчетный счет в ЗАО АКБ «Русславбанк». По условиям договора на расчетно-кассовое обслуживание банк ежемесячно начисляет предприятию проценты за пользование деньгами на его счете.

По итогам декабря банк зачислил на счет ООО "ДжиЭс Ритэйл" проценты в сумме 500 руб. На основании полученной от банка выписки бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводку:

Дебет 51 Кредит 91-1

500 руб. - получены проценты от банка.

В аналогичном порядке бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" начисляет проценты по депозитным вкладам в банке.

2. Учет процентов по полученным кредитам (займам)

В ноябре 2007 г. ООО "ДжиЭс Ритэйл" заключило с ФГУП «КЗТА» договор займа. По его условиям «КЗТА» предоставляет ООО "ДжиЭс Ритэйл" 1000000 руб. сроком на один месяц.

ООО "ДжиЭс Ритэйл" должен выплатить проценты за пользование займом по ставке 48% годовых.

Деньги поступили на расчетный счет ООО "ДжиЭс Ритэйл" также в ноябре. В декабре ООО "ДжиЭс Ритэйл" вернул ФГУП «КЗТА» сумму займа и уплатил проценты.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал в учете проводки:

Дебет 51 Кредит 66

1000000 руб. - поступили деньги по договору займа;

Дебет 91-2 Кредит 66

39452 руб. (1000000 руб. x 48% : 365 дн. x 30 дн.) - начислены проценты за пользование займом;

Дебет 66 Кредит 51

39452 руб. - перечислены проценты заимодавцу;

Дебет 66 Кредит 51

1000000 руб. - возвращены деньги по договору займа.

В форме № 2 за отчетный год по строке 070 бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" учет проценты в сумме 39452 руб.

3. Учет процентов, если сумма займа выражена в валюте

Как правило, предприятие начисляет проценты в один день, а выплачивает их кредиторам - в другой. Курсы иностранной валюты (условной единицы) на эти даты могут различаться.

Сумму такой разницы по строке 070 «Проценты к уплате» не отражают, а указывают в строке 100 «Прочие расходы» формы № 2.

По договору займа в сентябре 2007 г. ООО "ДжиЭс Ритэйл" получило от ООО «СабМиллер Рус» заем сроком на три месяца.

Сумма займа выражена в долларах США и составляет 20000 USD, а все расчеты производятся в рублях.

За пользование займом в ноябре ООО "ДжиЭс Ритэйл" должно уплатить ООО «СабМиллер Рус» 1700 USD. Проценты были перечислены ООО "ДжиЭс Ритэйл" только в декабре отчетного года. Основная сумма займа возвращена не была.

Официальный курс доллара США составил:

на дату начисления процентов - 29,50 руб./USD;

на дату уплаты процентов - 29,70 руб./USD.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 91-2 Кредит 66

- 50150 руб. (1700 USD x 29,50 руб./USD) - начислены проценты по займу;

Дебет 91-2 Кредит 66

- 340 руб. ((29,70 руб./USD - 29,50 руб./USD) x 1700 USD) - сумма процентов по займу увеличена на отрицательную курсовую разницу;

Дебет 66 Кредит 51

- 50490 руб. (50150 + 340) - перечислены проценты по займу ООО «СабМиллер Рус».

В форме № 2 за 2007 год по строке 070 бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" должен отразить проценты в сумме 50150 руб.

Отрицательную суммовую разницу в размере 340 руб. указывают в строке 100 Отчета.

Если курс на дату уплаты процентов будет меньше, чем на дату их начисления, то возникнет положительная курсовая разница.

Проценты по кредиту (займу), которые указывают по строке 070 Отчета, на сумму такой разницы не уменьшают.

3. Отражение в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами

Отражение облигационного займа в бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" производится по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» либо по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от срока обращения ценной бумаги.

Для привлечения дополнительных средств акционерным обществом в марте 2007 г. было размещено на рынке 1000 облигаций номинальной стоимостью 10000 руб. и сроком обращения 1 год. Выплата купонного дохода в размере 10% годовых осуществляется единовременно в момент погашения. При размещении ценных бумаг выплачено вознаграждение брокеру в размере 20 тыс. руб.

В бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" были произведены следующие записи:

В марте 2007 г.:

Дебет 76-1, Кредит 66 - 10000000 руб. - отражена задолженность по облигационному займу в момент размещения по номинальной стоимости,

Дебет 51, Кредит 76-1 - 10000000 руб. - произведена оплата облигаций,

Дебет 76-2, Кредит 51 - 20000 руб. - выплачено вознаграждение брокеру,

Дебет 91-2, Кредит 76-2 - 20000 руб. - отражены расходы по брокерским услугам.

В марте 2008 г.:

Дебет 66, Кредит 76-1 - 10000000 руб. - погашены облигации по номинальной стоимости,

Дебет 66, Кредит 76-1 - 1000000 руб. (10 млн руб. x 10% = 1 млн руб.) - начислен купонный доход,

Дебет 91-2, Кредит 66 - 1000000 руб. - отражены расходы по выплате процентов,

Дебет 76-1, Кредит 51 - 11000000 руб. - погашена задолженность держателям облигаций.

На счете 66 (67) в ООО "ДжиЭс Ритэйл" ведется аналитика второго порядка по каждому облигационному займу и аналитика третьего порядка - по виду расчетов (выпуск облигаций, проценты по облигациям и т.д.).

4. Учет доходов от сдачи имущества в аренду

ООО "ДжиЭс Ритэйл" сдает в аренду 2 комнаты в своем административном здании. Ежемесячная сумма арендной платы, которую получает предприятие, составляет 17700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.).

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" ежемесячно делает следующие проводки:

Дебет 76 Кредит 91-1

- 17 700 руб. - отражена арендная плата;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 2700 руб. (17 700 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 76

- 17 700 руб. - поступила арендная плата.

В форме № 2 за отчетный год по строке 090 бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" отразил общую сумму арендной платы, которая причитается предприятию за отчетный год, за вычетом НДС. Эта сумма составит:

$(17700 - 2700) \times 12 \text{ мес.} = 180000 \text{ руб.}$

5. Учет доходов от продажи прочего имущества

а) В декабре отчетного года ООО "ДжиЭс Ритэйл" продало принадлежащий ему легковой автомобиль за 118000 руб. (в том числе НДС - 18000 руб.). Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

- 118000 руб. - поступили деньги от покупателя на расчетный счет ООО "ДжиЭс Ритэйл";

Дебет 76 Кредит 91-1

- 118000 руб. - отражен доход от продажи автомобиля;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 18000 руб. (118000 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС.

В форме № 2 за отчетный год по строке 090 бухгалтер учел сумму дохода от продажи основного средства за вычетом НДС.

Эта сумма составила 100000 руб. (118000 - 18000).

б) ООО "ДжиЭс Ритэйл" владеет исключительным правом на изобретение, подтвержденное патентом. В отчетном году ООО "ДжиЭс Ритэйл" продал исключительное право на это изобретение фирме «ТехИнвест» за 141600 руб. (в том числе НДС - 21600 руб.).

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

- 141600 руб. - поступила оплата от покупателя;

Дебет 76 Кредит 91-1

- 141600 руб. - отражен доход от продажи исключительных прав на изобретение;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 21600 руб. (141 600 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС.

В форме № 2 за отчетный год по строке 090 бухгалтер учел сумму дохода от продажи исключительных прав за вычетом НДС.

Эта сумма составила 120000 руб. (141600 - 21600).

в) В отчетном году ООО "ДжиЭс Ритэйл" реализовало остатки товара по цене 11,8 руб. за штуку (в том числе НДС - 1,8 руб.). Всего было продано 1000 штук товара.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

11800 руб. - поступила оплата от покупателя на расчетный счет ООО "ДжиЭс Ритэйл";

Дебет 76 Кредит 91-1

11800 руб. (1000 шт. x 11,8 руб./шт.) - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1800 руб. (11800 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС.

В форме № 2 за отчетный год по строке 090 бухгалтер учел сумму дохода от продажи материалов за вычетом НДС.

Эта сумма составила 10000 руб. (11800 - 1800)

6. Учет доходов от ликвидации основных средств

На балансе ООО "ДжиЭс Ритэйл" числился станок, непригодный к дальнейшей эксплуатации. Руководитель компании принял решение ликвидировать этот станок. Ликвидация основных средств (кроме автотранспортных средств) оформляется актом о списании объекта основных средств по форме № ОС-4.

Первоначальная стоимость станка - 380000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту выбытия - 300000 руб.

После демонтажа и разборки станка были получены материалы и запасные части, пригодные для использования в производстве. Рыночная стоимость материалов - 50000 руб.

При оприходовании материалов бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал запись:

Дебет 10 Кредит 91-1

- 50000 руб. - оприходованы материалы, оставшиеся после демонтажа станка и пригодные для дальнейшего использования.

В форме № 2 за отчетный год бухгалтер указал (в том числе) по строке 090 стоимость оприходованных материалов в сумме 50000 руб.

7. Учет возмещенных предприятию убытков

В отчетном году ООО "ДжиЭс Ритэйл" выполнило научно-исследовательские работы для ЗАО «Оникс». Однако «Оникс» выполненные работы не оплатил. В связи с этим ООО "ДжиЭс Ритэйл" обратилось в суд и потребовало оплатить стоимость выполненных работ и возместить ему убытки в сумме 236000 руб.

Суд требования ООО "ДжиЭс Ритэйл" признал правомерными.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 76 субсчет "Расчеты по претензиям" Кредит 91-1

236000 руб. - начислена сумма возмещения понесенных убытков, присужденных судом;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет "Расчеты по претензиям"

236000 руб. - поступила сумма возмещения в счет понесенных убытков;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

36000 руб. ($236000 \text{ руб.} \times 18\% : 118\%$) - начислен НДС с суммы возмещения.

В форме №2 за отчетный год по строке 090 бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" указал сумму пеней за вычетом НДС в размере 200000 руб. ($236000 - 36000$).

Далее рассмотрим примеры отражения в бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" прочих расходов (строка 100 формы № 2). По этой строке Отчета о прибылях и убытках указывают расходы, связанные с получением соответствующих доходов.

8. Учет расходов по сдаче имущества в аренду

В отчетном году ООО "ДжиЭс Ритэйл" сдало в аренду производственное помещение.

Первоначальная стоимость помещения - 600000 руб. Годовая норма амортизации по помещению - 10%.

Сумма ежемесячной амортизации, которую ООО "ДжиЭс Ритэйл" начисляет на сданное в аренду помещение, составит 5000 руб. ($600000 \text{ руб.} \times 10\% : 12 \text{ мес.}$).

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" ежемесячно делает проводку:

Дебет 91-2 Кредит 02

5000 руб. - начислена амортизация по производственному помещению.

Общая сумма расходов, связанных со сдачей помещения в аренду, за отчетный год составила 60000 руб. ($5000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.}$) и указана в форме № 2 за отчетный год по строке 100.

9. Учет расходов по продаже имущества

В отчетном году ООО "ДжиЭс Ритэйл" продало принадлежащий ему легковой автомобиль за 118000 руб. (в том числе НДС - 18000 руб.). Первоначальная стоимость автомобиля - 130000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи - 50000 руб. Расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД составили 1000 руб.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

118000 руб. - поступили деньги от покупателя на расчетный счет ООО "ДжиЭс Ритэйл";

Дебет 76 Кредит 91-1

118000 руб. - отражен доход от продажи автомобиля;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

18000 руб. - начислен НДС;

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01

130000 руб. - списана первоначальная стоимость автомобиля;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

50000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

80000 руб. - списана остаточная стоимость автомобиля;

Дебет 91-2 Кредит 71

1000 руб. - списаны расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД (на основании авансового отчета подотчетного лица).

В форме № 2 за отчетный год по строке 100 в круглых скобках указана остаточную стоимость автомобиля, а также расходы по его продаже.

Эта сумма составила:

$80\ 000 + 1000 = 81000$ руб.

10. Продажа материалов

В декабре отчетного года ООО "ДжиЭс Ритэйл" реализовало остатки товара по цене 11,8 руб. за штуку (в том числе НДС - 1,8 руб.).

Всего было продано 1000 штук товара.

Товар числился на балансе предприятия, на счете 10 "Материалы" по цене 8 руб. за штуку.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 76

11800 руб. - поступила оплата от покупателя на расчетный счет ООО "ДжиЭс Ритэйл";

Дебет 76 Кредит 91-1

11800 руб. (1000 шт. x 11,8 руб./шт.) - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

1800 руб. (11800 руб. x 18% : 118%) - начислен НДС;

Дебет 91-2 Кредит 10

8000 руб. (1000 шт. x 8 руб./шт.) - списана себестоимость проданного товара.

В форме № 2 ООО "ДжиЭс Ритэйл" за отчетный год по строке 100 бухгалтер указал балансовую стоимость проданного товара - 8000 руб.

11. Учет убытков, возмещенных другим фирмам

ООО "ДжиЭс Ритэйл" получило от ЗАО «Элмат» заказ на выполнение научно-исследовательских работ.

По договору ООО "ДжиЭс Ритэйл" в ноябре отчетного года должно представить ЗАО «Элмат» отчет о выполненных работах. Однако к установленному сроку ООО "ДжиЭс Ритэйл" работы не выполнило.

Из-за этого в ЗАО «Элмат» произошла остановка производства. Понесенные фирмой убытки составили 200000 руб.

ЗАО «Элмат» направило ООО "ДжиЭс Ритэйл" претензию с требованием возместить эту сумму. ООО "ДжиЭс Ритэйл" претензию ЗАО «Элмат» признало и перечислило 200000 руб. на его расчетный счет.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 91-2 Кредит 76 субсчет "Расчеты по претензиям"

200000 руб. - начислена сумма убытков, понесенных ЗАО «Элмат» и признанных ООО "ДжиЭс Ритэйл";

Дебет 76 субсчет "Расчеты по претензиям" Кредит 51

200000 руб. - перечислены деньги в возмещение убытков.

В форме № 2 за отчетный год бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" указал по строке 100 сумму признанных им убытков в размере 200000 руб.

12. Учет списанной дебиторской задолженности

18 ноября 2004 г. ООО "ДжиЭс Ритэйл" реализовало ЗАО «Автоагрегат» партию готовой продукции стоимостью 100000 руб. (без НДС).

В течение 3 лет ЗАО «Автоагрегат» деньги за отгруженную продукцию не перечислил. 19 ноября отчетного года истек срок исковой давности. Резерв по сомнительным долгам по этой задолженности не создавался. Поэтому в ноябре отчетного года бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" списал задолженность ЗАО «Автоагрегат».

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал в учете такие проводки:

Дебет 91-2 Кредит 62

100000 руб. - списана дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности;

Дебет 007

100000 руб. - списанный долг учтен за балансом.

В Отчете о прибылях и убытках за отчетный год по строке 100 «Прочие расходы» бухгалтер указал «(100000 руб.)».

В дополнительной таблице в конце Отчета о прибылях и убытках бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" дает расшифровку наиболее значительных видов прочих доходов и расходов.

Таким образом, понятие прочих доходов и расходов охватывает очень много аспектов деятельности предприятия.

В данном разделе были рассмотрены некоторые примеры формирования прочих доходов и расходов и их отражение в бухгалтерском учета ООО "ДжиЭс Ритэйл".

А теперь рассмотрим порядок заполнения формы № 2 в ООО "ДжиЭс Ритэйл" за 2007 год.

ООО "ДжиЭс Ритэйл" занимается торговлей. В отчетном году компания продала продукцию на сумму 1423291 тыс. руб. (в том числе НДС – 217112 тыс. руб.).

По [строке 010](#) «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг...» формы № 2 в столбце 3 указываются следующая сумма:

- 1206179 тыс. руб. (1423291 - 217112).

Себестоимость продукции, проданной в отчетном году, составила 1011909 тыс. руб. Эта сумма указывается по [строке 020](#) «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2.

Чтобы рассчитать валовую прибыль ООО "ДжиЭс Ритэйл", из общей суммы выручки от продажи продукции необходимо вычесть себестоимость проданной продукции.

По [строке 029](#) «Валовая прибыль» формы № 2 в столбце 3 указывается следующая сумма:

- 194270 тыс. руб. (1206179 - 1011909).

Общая сумма расходов, связанных со сбытом продукции, в отчетном году составила 8144 тыс. руб. В эту сумму вошли расходы на рекламу и расходы по доставке продукции покупателям. Эта сумма показывается по строке 030 «Коммерческие расходы» формы № 2.

Общая сумма общехозяйственных расходов за отчетный год составила 141990 тыс. руб., что отражается по строке 040 «Управленческие расходы» формы № 2.

Чтобы определить прибыль (убыток) от продаж, из выручки от продажи товаров (продукции, работ, услуг) необходимо вычесть расходы предприятия.

По [строке 050](#) «Прибыль (убыток) от продаж» формы № 2 в столбце 3 указываются следующую сумму:

- 44136 тыс. руб. (1206179 - 1011909 - 8144 - 141990);

В отчетном году банк начислил ООО "ДжиЭс Ритэйл" проценты за пользование деньгами, находящимися на расчетном счете предприятия. Сумма процентов составила 307 тыс. руб. И она отражается по [строке 060](#) «Проценты к получению» формы № 2. указывают следующие суммы:

Общая сумма процентов, которые компания уплатила по полученным кредитам и займам (в том числе по выпущенным облигациям), за отчетный год составила 47718 тыс. руб.

По [строке 070](#) «Проценты к уплате» формы № 2 бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" указывает - 47718 тыс. руб.

Доходов от участия в уставных капиталах ООО "ДжиЭс Ритэйл" в отчетном году не получало. Поэтому [строку 080](#) «Доходы от участия в других организациях» нужно прочеркнуть.

Общая сумма доходов, полученных от сдачи помещений в аренду, за отчетный год составила 224200 тыс. руб. (в том числе НДС – 34200 тыс. руб.).

При этом сдача имущества в аренду не является обычным видом деятельности фирмы.

Также в отчетном году ООО "ДжиЭс Ритэйл" реализовало материалы.

Сумма, полученная от продажи материалов, составила 293650 тыс. руб. (в том числе НДС – 44795 тыс. руб.).

Общая сумма положительных курсовых разниц, образовавшихся в учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" в отчетном году, равна 300000 тыс. руб.

Из них положительные курсовые разницы, которые возникли при расчетах с покупателями, составили 100000 тыс. руб. (без НДС).

Также в отчетном году ООО "ДжиЭс Ритэйл" продало исключительное право на объект нематериальных активов.

Сумма, полученная от продажи прав, составила 142 тыс. руб. (в том числе НДС – 22 тыс. руб.).

В отчетном году на складе ООО "ДжиЭс Ритэйл" произошел пожар, в результате которого было уничтожено оборудование.

В процессе демонтажа списанных ценностей оприходованы детали по цене возможного использования на сумму 50 тыс. руб. Факт пожара подтвержден Государственной противопожарной службой.

По [строке 090](#) «Прочие доходы» формы № 2 в столбце 3 бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" указал следующие суммы:

- 739025 тыс. руб. (224200 - 34200 + 293650 – 44795 + 300000 + 142 - 22 + 50).

Общая сумма расходов, связанных со сдачей помещения в аренду, за отчетный год составила 188200 тыс. руб., фактическая себестоимость проданных материалов – 230187 тыс. руб.

Общая сумма налога на имущество, уплаченная ООО "ДжиЭс Ритэйл" в отчетном году, составила 228 тыс. руб.

В отчетном году в соответствии с решением арбитражного суда предприятие заплатило неустойку за несвоевременную оплату материалов. Сумма неустойки составила 235562 тыс. руб.

Из-за пожара в отчетном году на складе ООО "ДжиЭс Ритэйл" было уничтожено оборудование стоимостью 126850 тыс. руб. Факт пожара подтвержден Государственной противопожарной службой.

По [строке 100](#) «Прочие расходы» в столбце 3 формы № 2 бухгалтер компании указал следующую сумму:

781027 тыс. руб. (188200 + 230187 + 228 + 235562 + 126850).

Прибыль до налогообложения в отчетном году составит:

44136 + 739025 – 781027 = 2134 тыс. руб.

Эту сумму оказывают по [строке 140](#) «Прибыль (убыток) до налогообложения» указывают.

Сумма отложенных налоговых активов ООО "ДжиЭс Ритэйл" (строка 141) составила за отчетный год – 6099 тыс. руб.

Сумма отложенных налоговых обязательств предприятия ([строка 142](#)) составила за отчетный год – 4626 тыс. руб. Эта сумма указана в круглых скобках.

Налог на прибыль, начисленный за отчетный год составил 470 тыс. руб. отражено по строке 145 «Текущий налог на прибыль».

Чистая прибыль (убыток) отчетного периода ООО "ДжиЭс Ритэйл" (строка 190) составила:

$$2134 - 470 + 6099 - 4626 = 3137 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма постоянных налоговых обязательств ООО "ДжиЭс Ритэйл" (строка 200) составила в отчетном году – 1985 тыс. руб.

Для заполнения графы 4 «За аналогичный период предыдущего года» Отчета о прибылях и убытках используются аналогичные данные, указанные в графы 3 формы № 2 за 2006 год.

2.3. Налоговый учет доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл"

Для целей налогового учета все доходы можно разделить на две группы:

- доходы, облагаемые налогом на прибыль;
- доходы, не облагаемые налогом на прибыль.

В доходы, облагаемые налогом на прибыль, включают:

- выручку от реализации товаров (работ, услуг);
- внереализационные доходы.

Доходы, не облагаемые налогом на прибыль, включают:

- суммы предварительной оплаты за товар (работы, услуги) при использовании метода начисления;
- суммы полученных кредитных (заемных) средств;
- стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал;
- денежные средства или стоимость имущества, поступившего посреднику в связи с исполнением обязательств по посредническому договору (исключением является собственное вознаграждение посредника);
- стоимость имущества, полученного в виде залога или задатка;
- стоимость неотделимых улучшений основных средств, предоставленных по договору безвозмездного пользования;

- стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;
- средства целевого финансирования и гранты (при выполнении требований п.1 ст. 251 НК РФ).

По правилам налогового учета все доходы, которые не являются выручкой от реализации товаров, считаются внереализационными. Полный перечень внереализационных доходов содержится в статье 250 Налогового кодекса.

Рассмотрим порядок налогового учета этих доходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл".

1. Доходы от сдачи имущества в аренду

ООО "ДжиЭс Ритэйл" сдает торговые помещения в аренду.

Вариант 1. В отчетном году был заключен один договор аренды с ООО «Прадо». В этой ситуации доходы от сдачи имущества в аренду в налоговом учете относят к внереализационным.

Вариант 2. В отчетном году было заключено два договора аренды: с ООО «Прадо» и ЗАО «ТрансТрейд». В этой ситуации доходы от сдачи имущества в аренду в налоговом учете относят к доходам от реализации.

2. Доходы от штрафов и пени

Штрафы и пени, полученные от контрагентов за нарушение условий хозяйственных договоров, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете включают в состав внереализационных доходов.

В феврале отчетного года ООО "ДжиЭс Ритэйл" отгрузило ООО «САТЕЛЛ» товары стоимостью 120000 руб.

По договору товары должны быть оплачены до 20 февраля отчетного года. Согласно договору, при несвоевременной оплате товаров «САТЕЛЛ» должен заплатить пени из расчета 30% годовых за каждый день просрочки платежа. Товар «САТЕЛЛ» оплатил только 24 марта (просрочка составила 31 день).

Сумма пеней, начисленных за просрочку оплаты товаров, составит:

$120000 \text{ руб.} \times 30\% : 365 \text{ дн.} \times 31 \text{ дн.} = 3058 \text{ руб.}$

Вариант 1. Договором не предусмотрено, что пени за несвоевременную оплату товара начисляются, если ООО "ДжиЭс Ритэйл" выставит соответствующую претензию покупателю.

В этом случае сумма пеней увеличивает облагаемую прибыль ООО "ДжиЭс Ритэйл" за I квартал отчетного года.

Вариант 2. Договором предусмотрено, что пени за несвоевременную оплату товара начисляются только после того, как ООО "ДжиЭс Ритэйл" выставит соответствующую претензию покупателю.

Претензия была выставлена во II квартале отчетного года.

Сумма пеней включается в облагаемую прибыль ООО "ДжиЭс Ритэйл" только по итогам полугодия.

3. Доходы от ценностей, полученных при ликвидации основных средств
Ценности, которые остались после списания основного средства, приходятся по рыночной стоимости (цене возможной реализации). Это правило применяется как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Стоимость материалов или другого имущества, полученного при разборке или демонтаже ликвидируемого основного средства, отражается в налоговом учете - в составе внереализационных доходов.

Причем, расходы на ликвидацию основных средств уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы (п. 1 ст. 265 НК РФ).

ООО "ДжиЭс Ритэйл" решило ликвидировать здание склада. Первоначальная стоимость здания - 740000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту ликвидации - 75000 руб. Затраты, связанные с ликвидацией здания, составили 80000 руб. (демонтаж, вывоз разобранных блоков и т.д.).

В результате ликвидации здания были получены материалы. Рыночная стоимость материалов составляет 32000 руб. Затраты, связанные с ликвидацией здания, в сумме 745000 руб. ($740000 - 75000 + 80000$) отражают так:

- в бухгалтерском учете – как прочие расходы;
- в налоговом учете - как внереализационные расходы.

Стоимость материалов, полученных в результате ликвидации здания (32000 руб.), отражают так:

- в бухгалтерском учете - как прочие доходы;
- в налоговом учете - как внереализационные доходы.

МНС России предусмотрело налоговые регистры только для учета:

- штрафов, начисленных за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров;
- списанной кредиторской задолженности.

Другие регистры по учету внереализационных доходов в рекомендациях МНС России отсутствуют. Поэтому в ООО "ДжиЭс Ритэйл" самостоятельно разработан соответствующий регистр.

В I квартале 2009 года ООО "ДжиЭс Ритэйл" включило в состав внереализационных доходов:

- стоимость имущества, полученного безвозмездно, в сумме 780000 руб.;
- стоимость материалов, полученных при ликвидации объекта основных средств, в сумме 56000 руб.;
- суммовую разницу в размере 35000 руб.

Предприятие платит налог на прибыль ежеквартально.

По правилам бухгалтерского учета расходы фирмы делятся:

- на расходы от обычных видов деятельности (в них включают затраты, связанные с производством и продажей товаров, работ или услуг);
- на прочие расходы.

Для целей налогового учета все расходы можно разделить на две группы:

- уменьшающие налог на прибыль;
- не уменьшающие налог на прибыль.

Все расходы фирмы должны быть экономически оправданными (то есть необходимыми по технологии) и документально подтвержденными. Только в этом случае они могут быть учтены при налогообложении.

В затраты, которые уменьшают налог на прибыль, включают:

- расходы, связанные с реализацией товаров (работ, услуг);
- внереализационные расходы.

По правилам налогового учета все расходы, которые не связаны с реализацией товаров (работ, услуг), считаются внереализационными.

Полный перечень внереализационных расходов содержится в статье 265 Налогового кодекса.

Рассмотрим порядок налогового учета внереализационных расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл".

4. Расходы по содержанию имущества, переданного в аренду
ООО "ДжиЭс Ритэйл" сдает торговые помещения в аренду.

В 2009 году был заключен 1 договор аренды с ООО «Прадо». В этой ситуации затраты по содержанию помещения относят к внереализационным.

В 2009 году было заключено 2 договора аренды: с ООО «Прадо» и ЗАО «ТрансТрейд». В этой ситуации затраты по содержанию помещения относят к расходам от реализации.

5. Расходы на уплату процентов по долговым обязательствам

В налоговом учете проценты, начисленные по любым заемным средствам (кредитам, займам, вексям, облигациям и т.д.), включают в состав внереализационных расходов только в пределах норм.

ООО "ДжиЭс Ритэйл" способ нормирования этих расходов применяют исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза (если деньги получены в рублях), или 15% годовых (если деньги получены в валюте).

ООО "ДжиЭс Ритэйл" получило заем в сумме 100000 руб. под 30% годовых. Ставка рефинансирования, установленная Банком России, составила 13% годовых. Облагаемую прибыль уменьшают проценты, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза.

В соответствии с абз.4 п.1 ст.269 НК РФ предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается:

- по долговым обязательствам в рублях - равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза;

- по долговым обязательствам в иностранной валюте - равной 15 %.

Ставка процентов, которые учитываются при налогообложении, составит:

$$13\% \times 1,1 = 14,3\%.$$

Этот показатель меньше, чем проценты по займу, которые платит предприятие. Следовательно, в состав внереализационных расходов можно включить проценты в пределах 14,3% годовых.

Сумма процентов, учитываемых при налогообложении прибыли, составит:

$$100\ 000\ \text{руб.} \times 14,3\% = 14300\ \text{руб.}$$

6. Налоговый учет отрицательных разниц, возникших при покупке или продаже валюты

ООО "ДжиЭс Ритэйл" подало в ЗАО АКБ «Фора-банк» заявку на приобретение валюты в сумме 50000 евро и перечислило ему 1650000 руб.

ЗАО АКБ «Фора-банк» приобрел валюту на бирже по курсу 40 руб./евро. Курс евро, установленный Банком России, - 40 руб./евро.

Бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" сделал проводки:

Дебет 57 Кредит 51

- 1650000 руб. - перечислены рубли для покупки валюты;

Дебет 52 Кредит 57

- 1600000 руб. (50000 евро x 40 руб./евро) - купленная валюта зачислена на валютный счет (по курсу Банка России).

Так как банк АКБ «Фора-банк» приобрел валюту по курсу 33 руб./евро, ООО "ДжиЭс Ритэйл" нужно отразить разницу между этим курсом и курсом Банка России:

Дебет 91-2 Кредит 57

- 50000 руб. (50000 евро x (33 руб./евро - 40 руб./евро)) - отражена разница между курсом Банка России и курсом, по которому АКБ «Фора-банк» приобрел валюту на бирже.

Указанную разницу (50 000 руб.) бухгалтер ООО "ДжиЭс Ритэйл" отразил так:

- в бухгалтерском учете - как прочие расходы;

- в налоговом учете - как внереализационные расходы.

Для учета штрафных санкций, начисленных за нарушение условий договоров, в ООО "ДжиЭс Ритэйл" используют два налоговых регистра, предусмотренных МНС России:

- регистр учета расчетов по штрафным санкциям;

- регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.

Рассмотрим, как заполняются данные регистры в ООО "ДжиЭс Ритэйл".

В феврале 2009 года ООО "ДжиЭс Ритэйл" получило от ООО «САТЕЛЛ» товары стоимостью 520000 руб. (без НДС).

По договору товары должны быть оплачены до 20 февраля 2009 года.

Согласно договору, при несвоевременной оплате товаров ООО "ДжиЭс Ритэйл" должен заплатить пени из расчета 25% годовых за каждый день просрочки платежа.

Товары ООО "ДжиЭс Ритэйл" оплатил только 24 марта (просрочка составила 31 день).

Сумма пеней, начисленных за просрочку оплаты товаров, составила:

$520000 \text{ руб.} \times 25\% : 365 \text{ дн.} \times 31 \text{ дн.} = 11041 \text{ руб.}$

ООО "ДжиЭс Ритэйл" платит налог на прибыль ежеквартально.

Итак, в данном разделе были рассмотрены особенности налогового учета прочих доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл".

Глава 3. Способы оптимизации учета доходов и расходов на ООО "ДжиЭс Ритэйл"

3.1. Анализ динамики доходов и расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл"

Анализ доходов и расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл" проведем на основе данных бухгалтерской отчетности предприятия:

- форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»;
- форма № 5 «Приложения к бухгалтерскому балансу».

Расходы ООО "ДжиЭс Ритэйл" как торгового предприятия называются издержками обращения.

Для ООО "ДжиЭс Ритэйл", как предприятия торговли, осуществляющего сбытовую и посредническую деятельности, номенклатура издержек обращения включает:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизацию основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других малоценных и быстроизнашивающихся предметов;

- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- затраты по оплате процентов за использование займом;
- потери товаров и технологические отходы;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Состав и структура затрат ООО "ДжиЭс Ритэйл" по обычным видам деятельности представлена в таблице 3.1, из которой видно, что издержки обращения на предприятии классифицируются по элементам затрат следующим образом: 1) Материальные затраты; 2) Затраты на оплату труда; 3) Отчисления на социальные нужды; 4) Амортизация основных фондов; 5) Прочие расходы.

Состав и структура затрат по обычному виду деятельности

Таблица 3.1

Наименование статьи	2007 г., тыс.руб.	Уд. вес, (%)	2008 г., тыс.руб.	Уд. вес, (%)	2009 г., тыс.руб.	Уд. вес, (%)
Материальные затраты	4813	26,51	3234,92	17,67	4112	22,53
Затраты на оплату труда	5764,6	31,76	6464,68	35,31	5986,6	32,80
Отчисления на социальные нужды	1094,4	6,03	1094,4	5,98	1035	5,67
Амортизация	1368	7,54	1304	7,12	1328	7,28
Прочие затраты по основному виду деятельности	5113	28,17	6211	33,92	5790,4	31,72
Всего затрат	18153	100	18309	100	18252	100

Данные таблицы показывают, что в структуре затрат от обычных видов деятельности наибольший удельный вес имеют затраты на оплату труда сотрудников предприятия (в среднем 33,2%) и прочие затраты (в среднем 31,2%). Далее по убыванию следуют материальные затраты (22,2%), амортизация (7,3%) и отчисления на социальные нужды (5,8%). Структура затрат от обычных видов деятельности в течение 2007-2009 гг. сохраняется. Графически структуру затрат от обычных видов деятельности в 2009 г. представлена на рис. 3.1.

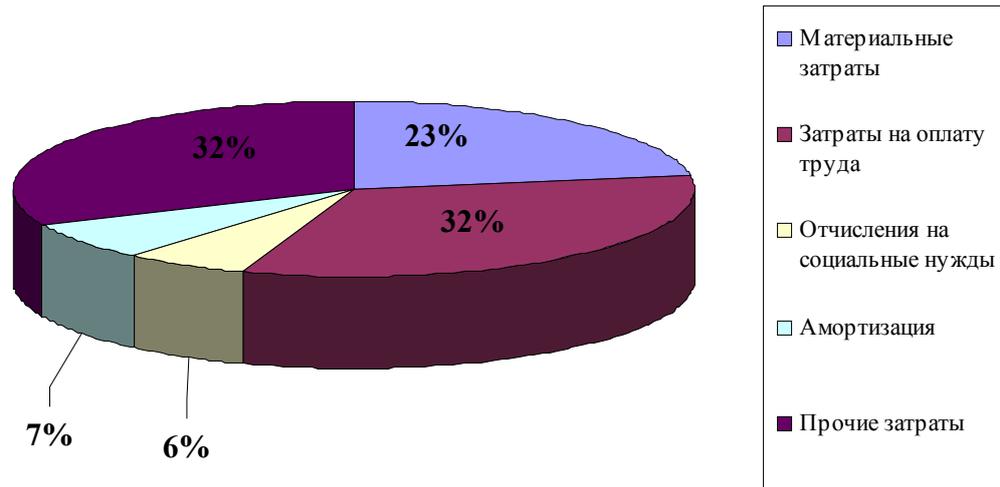


Рис.3.1. Структура затрат от обычного вида деятельности в 2009 г.

Проанализируем динамику расходов от обычного вида деятельности и прочих расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл" в период 2007-2009 гг. Данные для анализа представлены в табл. 3.2.

Динамика расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл" в 2007-2009 гг.

Таблица 3.2

Расходы	2007 г. тыс.руб	2008 г. тыс.руб	Абс.изм . (±)	Темп прирост а, %	2009 г. тыс.руб	Абс.изм . (±)	Темп прир оста, %
Расходы от обычного вида деятельности, всего	18153	18309	+156	+0,86	18252	-57	-0,31
в т.ч. материальные затраты	4813	3234,92	-1578	-32,79	4112	+877,08	+27,11
Затраты на оплату труда	5764,6	6464,68	700,08	12,14	5986,6	-478,08	-7,40
Отчисления на социальные нужды	1094,4	1094,4	-	-	1035	-59,4	-5,43
Амортизация	1368	1304	-64	-4,68	1328	+24	+1,84
Прочие затраты по основному виду деятельности	5113	6211	+1098	+21,47	5790,4	-420,6	-6,77
Прочие расходы	654082	812200	+158118	+24,17	565784	-246416	-30,34
Всего расходов	690388	848818	+158430	+22,95	602288	-246530	-29,04

Данные табл.3.2 показывают, что в период 2007-2009 гг. общая сумма расходов предприятия возросла на 22,9% за счет роста в основном прочих затрат по основному виду деятельности и прочих расходов предприятия. В 2008-2009 гг. расходы предприятия снизились на 29,04% за счет снижения прочих расходов (на 30,3%), затрат на оплату труда (7,4%) и соответственно отчислений на социальные нужды (5,4%).

Далее проведем анализ доходов и прибыли ООО "ДжиЭс Ритэйл" в период 2007-2009 гг.

Рассмотрим состав и структуру прибыли ООО "ДжиЭс Ритэйл" по основным источникам ее формирования. Сведем данные, необходимые для проведения анализа в табл.3.3.

Структура источников формирования прибыли ООО "ДжиЭс Ритэйл"

Таблица 3.3

Источник формирования прибыли	2007 г.		2008 г.		2009 г.	
	Сумма, тыс.руб.	Доля, %	Сумма, тыс.руб.	Доля, %	Сумма, тыс.руб.	Доля, %
Валовая прибыль	921629	100	1105784	100	1189672	100
Прибыль от продаж	913476	99	1097475	99,2	1181420	99,3
Прибыль до налогообложения	917037	99,5	673056	60,8	806648	67,8
Чистая прибыль	696948	75,6	511523	46,2	613052	51,5

Данные табл.3.3 показывают, что прибыль от продаж в течение всего анализируемого времени примерно на 1% отличается от валовой прибыли предприятия, что свидетельствует о том, что ООО "ДжиЭс Ритэйл" имеет очень высокие обороты, которые эффективно сочетаются с меньшими по объему и структуре коммерческими расходами предприятия. В 2007 г. доля прибыли предприятия до налогообложения выше доли прибыли от продаж на 0,5%, что свидетельствует о том, что в данном отчетном периоде прочие доходы предприятия превышали прочие его расходы. В 2008 и 2009 гг. доля прибыли до налогообложения ниже прибыли от продаж и составляет 60,8 и 67,8% соответственно. Следовательно, в данных отчетных периодах прочие расходы предприятия значительно превышали прочие его доходы. Доля

чистой прибыли предприятия в структуре валовой прибыли в течение 2007-2008 гг. снижается с 75,6 до 46,2%, а в к 2009 г. возрастает до 51,5%.

Графически доля каждого вида прибыли в 100% валовой прибыли предприятия приведена на рис.3.2.

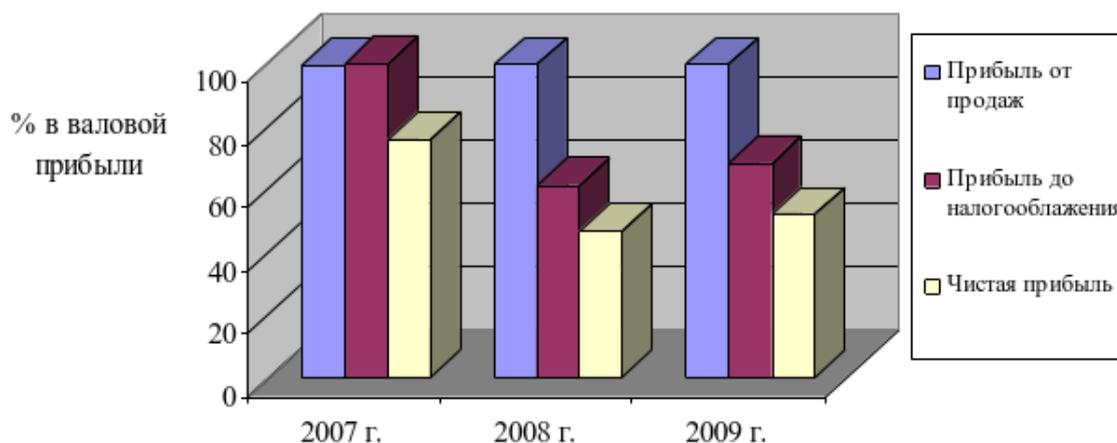


Рис.3.2. Структура прибыли ООО "ДжиЭс Ритэйл" в период 2007-2009 гг.

Динамика прибыли по основным источникам ее формирования в период 2007-2009 гг. приведена в табл.3.4.

Динамика прибыли по источникам формирования

Таблица 3.4

Источник формирования прибыли	2007 г. тыс.руб	2008 г. тыс.руб	Абс.изм . (±)	Темп прироста, а, %	2009 г. тыс.руб	Абс.изм . (±)	Темп прироста, оста, %
Валовая прибыль	921629	1105784	+184155	+20	1189672	+83888	+7,5
Прибыль от продаж	913476	1097475	+183999	+20	1181420	+83945	+7,6
Прибыль до налогообложения	917037	673056	-243981	-26,6	806648	+133592	+20
Чистая прибыль	696948	511523	-185425	-26,6	613052	+101529	+20

Данные табл.3.4 показывают, что в период 2007-2008 гг. валовая прибыль и прибыль от продаж возрастают на 20% (на 184155 и 183999 тыс.руб. соответственно), а в период 2008-2009 гг. на 7,5 %. Таким образом, темп прироста данных видов прибыли предприятия в 2008-2009 гг. в среднем в 3 раза ниже темпа прироста предыдущего периода.

Прибыль до налогообложения в период 2007-2008 гг. снижается на 26,6%, снижая тем самым чистую прибыль предприятия также на 26,6%. В период 2008-2009 гг. прибыль до налогообложения напротив возрастает на 20%, что приводит и к росту чистой прибыли на 20%, поскольку после прибыли до налогообложения единственным фактором, влияющим на динамику чистой прибыли, является налог на прибыль - фиксированный платеж (24%). Графически динамика всех видов прибыли предприятия приведена на рис.3.3.

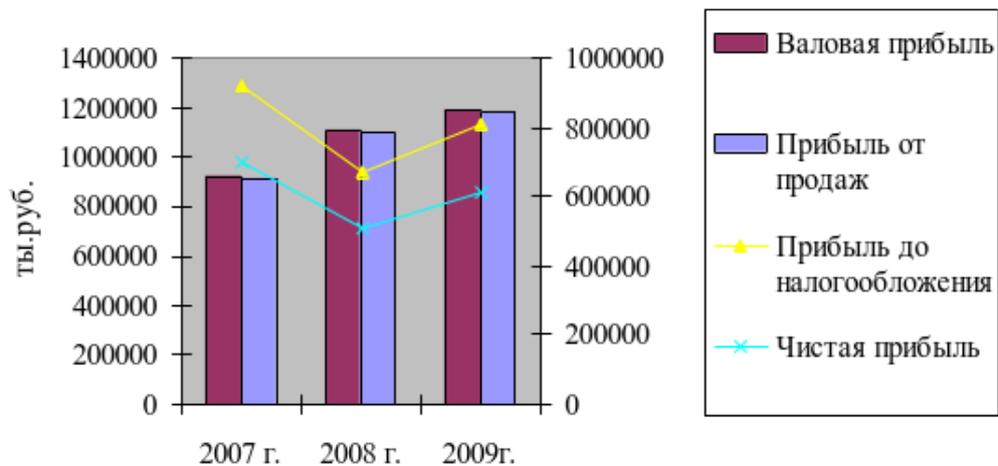


Рис.3.3. Динамика прибыли ООО "ДжиЭс Ритэйл" в период 2007-2009 гг.

Следующий этап нашего анализа состоит в более подробном изучении состава, динамики каждого источника формирования чистой прибыли предприятия, а также их положительное или отрицательное влияние на конечный результат хозяйственной деятельности ООО "ДжиЭс Ритэйл" в период 2007-2009 гг. Необходимые для анализа данные приведены в табл.3.5.

Состав и динамика источников формирования чистой прибыли

Таблица 3.5

Показатель	2007 г. тыс.руб	2008 г. тыс.руб	Абс.из м. (±)	Темп прирос та %	2009 г. тыс.руб	Абс.из м. (±)	Темп прирос та %
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка от продажи товаров	195188 2	271301 5	+76113 3	+39	2978772	+26575 7	+9,8
Себестоимость	103025 3	160723 1	+57697 8	+56	1789100	+18186 9	+11,3
Валовая прибыль	921629	110578 4	+18415 5	+20	1189672	+83888	+7,5
Коммерческие расходы	18153	18309	+156	+2	18252	-57	-0,6
Прибыль от продаж	913476	109747 5	+18399 9	+20	1181420	+83945	+7,6
Прочие доходы	659987	403157	-256830	39	198700	-204457	-50,7
Прочие расходы	654082	812200	+15811 8	+24	565784	-246416	-30
в том числе: проценты к уплате	2344	15376	+13032	+556	7688	-7688	-50
Прибыль до налогообложения	917037	673056	-243981	-26,6	806648	+13359 2	+20
Текущий налог на прибыль	220089	161533	-58556	-26,6	193596	+32063	+20
Чистая прибыль	696948	511523	-185425	-26,6	613052	+10152 9	+20

Из табл.3.5 видно, что на формирование а также динамику чистой прибыли (конечного результата) предприятия влияет изменение многих показателей хозяйственной деятельности предприятия. Рассмотрим подробнее какой именно показатель оказал на ее рост и снижение наибольшее и наименьшее влияние.

Из табл.3.5 видно, что товарооборот предприятия в течение всего анализируемого периода возрастает. Наибольший рост наблюдается в 2008 г. (39%), что примерно в 4 раза больше прироста 2009 г. Себестоимость реализуемых товаров соответственно также возрастает, однако темп ее прироста в 2008 г. (56%) превышает темп прироста товарооборота в этом же году, что приводит к более низкому темпу прироста валовой прибыли предприятия (20%). Аналогичная ситуация складывается и в 2009 г.

Коммерческие расходы предприятия являются основным регулятором прибыли от продаж. По сравнению с уровнем валовой прибыли предприятия

(оборотов), его коммерческие расходы находятся на низком уровне и в период 2007-2008 гг. также как и предыдущие рассмотренные показатели возрастают, но незначительно (2%), а далее снижаются всего на 0,6% (56 тыс.руб.). Таким образом, коммерческие расходы предприятия не оказывают существенного влияния на динамику прибыли от продаж, поэтому этот показатель ведет себя в течение всего анализируемого периода аналогично валовой прибыли.

Также из табл.3.5 видно, что предприятие имеет высокий уровень прочих доходов и расходов.

В 2007 г. прочие доходы предприятия перекрывают (превышают) его прочие расходы на 5905 тыс.руб., а с учетом процентов к уплате за пользование кредитными и заемными средствами, общая сумма дохода составляет 3561 тыс.руб. именно поэтому прибыль до налогообложения выше прибыли от продаж на 3561 тыс.руб.

В 2008 и 2009 гг. ситуация меняется. Рост прочих расходов на 24% и снижение доходов на 39%, на фоне роста процентов к уплате в среднем в 6 раз, привело к снижению прибыли до налогообложения на 26,6%, а по сравнению с прибылью от продаж в 1,6 раза.

В 2009 г., несмотря на продолжающееся снижение прочих доходов на 50,7% наблюдается также снижение прочих расходов и процентов к уплате (на 30 и 50% соответственно). Все это приводит к росту прибыли до налогообложения на 20% и соответственно росту чистой прибыли предприятия.

Таким образом, основными показателями оказывающими существенное влияние на формирование чистой прибыли ООО "ДжиЭс Ритэйл" в период 2007-2009 гг. являются: прочие доходы, прочие расходы и проценты к уплате.

Далее рассчитаем показатели рентабельности ООО "ДжиЭс Ритэйл" в период 2007-2009 гг. Выделяют две группы показателей рентабельности

предприятия: рентабельность активов и всех видов инвестиций и группу показателей рентабельности продаж.

В первой группе коэффициентов рентабельности рассчитываются следующие основные коэффициенты: рентабельность активов (имущества) предприятия, рентабельность внеоборотных активов, рентабельность оборотных активов, рентабельность собственного капитала и рентабельность инвестиций.

В следующей группе показателей, которые называются рентабельностью продаж рассчитываются коэффициенты рентабельности по всей продукции в целом или по отдельным ее видам. Как и в случае с рентабельностью капитала, существует множество показателей оценки рентабельности продаж, многообразие которых обусловлено выбором того или иного вида прибыли. Чаще всего используется валовая прибыль, прибыль от продаж и чистая прибыль предприятия. Соответственно рассчитываются три показателя рентабельности продаж.

Сведем все рассчитанные показатели рентабельности в одну табл.3.6 и проведем их комплексный экономический анализ.

Показатели рентабельности ООО "ДжиЭс Ритэйл"

Таблица 3.6

Показатели	2007 г.	2008 г.	Абс.изм., (±)	Темп прирост а, %	2009 г.	Абс.изм. , (±)	Темп прирост а, %
Рентабельность активов	8,8	0,74	-8,06	-91,5	1,3	+0,56	+75,6
Рентабельность собственного капитала	15,1	1,25	-13,85	-91,7	2,3	+1,05	+84
Рентабельность внеоборотных активов	76,4	64,5	-11,9	-15	91	+26,5	+41
Рентабельность оборотных активов	10	0,75	-9,25	-92,5	1,3	+0,55	+73
Валовая рентабельность	0,47	0,4	-0,07	-15	0,39	-0,01	-2,5
Чистая рентабельность	0,36	0,19	-0,17	-47	0,2	+0,01	+5
Рентабельность	0,47	0,4	-0,07	-15	0,39	-0,01	-2,5

реализации продукции							
-------------------------	--	--	--	--	--	--	--

Результаты расчетов показывают, что в период 2007-2009 гг. все показатели рентабельности предприятия снижаются, что является отрицательным моментом, а в период 2008-2009 гг. возрастают (кроме валовой рентабельности и рентабельности реализации продукции).

Расчет первой группы показателей свидетельствует об их значительном снижении в период 2007-2008 гг. и более медленном росте к 2009 г. Например, снижение и рост рентабельности активов (имущества) предприятия свидетельствует соответственно о снижении и повышении в соответствующих отчетных периодах эффективности вложенных в торговлю капиталов предприятия.

Расчет второй группы коэффициентов показал, что валовая рентабельность и рентабельность реализованной продукции ведут себя одинаково: в течение всего анализируемого периода наблюдается их динамичное снижение. Наибольшее снижение зафиксировано в 2008 г. и составляет 15%. Следовательно, в течение всего анализируемого нами времени на ООО "ДжиЭс Ритэйл" наблюдается снижение эффективности производственной деятельности и политики ценообразования, а также снижение получаемой прибыли с каждого рубля проданных товаров.

Коэффициент чистой рентабельности показывает полное влияние структуры капитала и финансирования компании на ее рентабельность. Расчет данного коэффициента показал, что в период 2007-2008 гг. наблюдается снижение значения рентабельности на 47% (примерно в 2 раза), а в 2009 г. незначительный рост (5%) показателя. Следовательно, в период 2007-2008 гг. наблюдается снижение, а в 2008-2009 гг. повышение эффективности использования всех видов ресурсов на предприятии.

Динамика показателей рентабельности первой и второй группы приведена на рис.3.4 и 3.5.

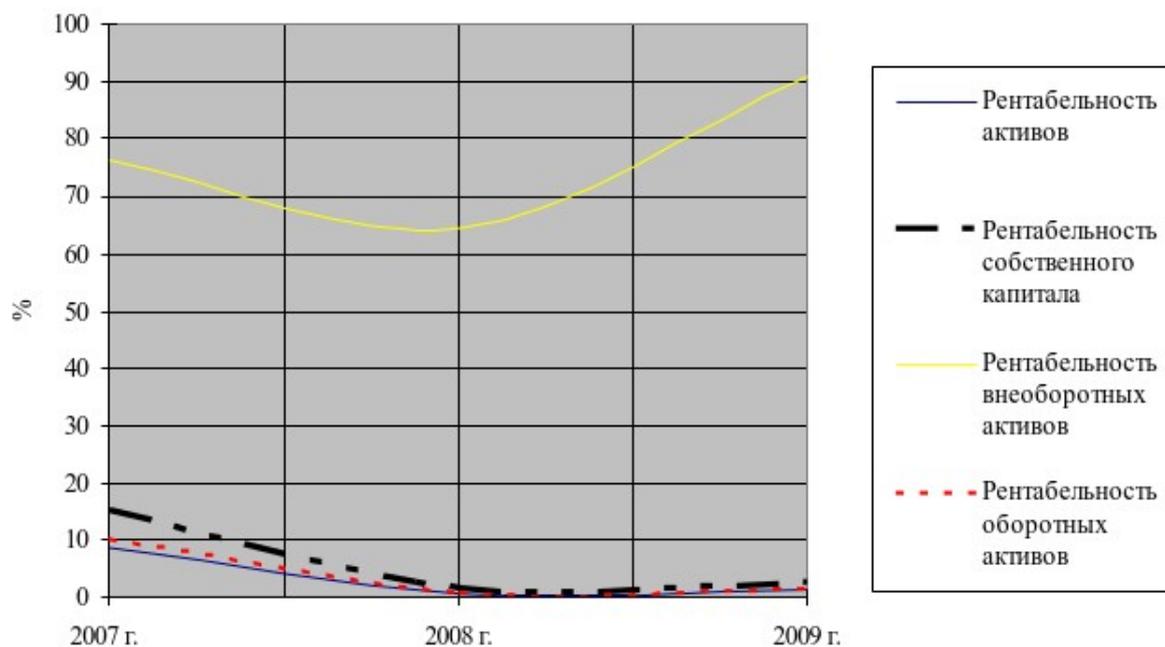


Рис.3.4. Динамика рентабельности состава активов ООО "ДжиЭс Ритэйл"

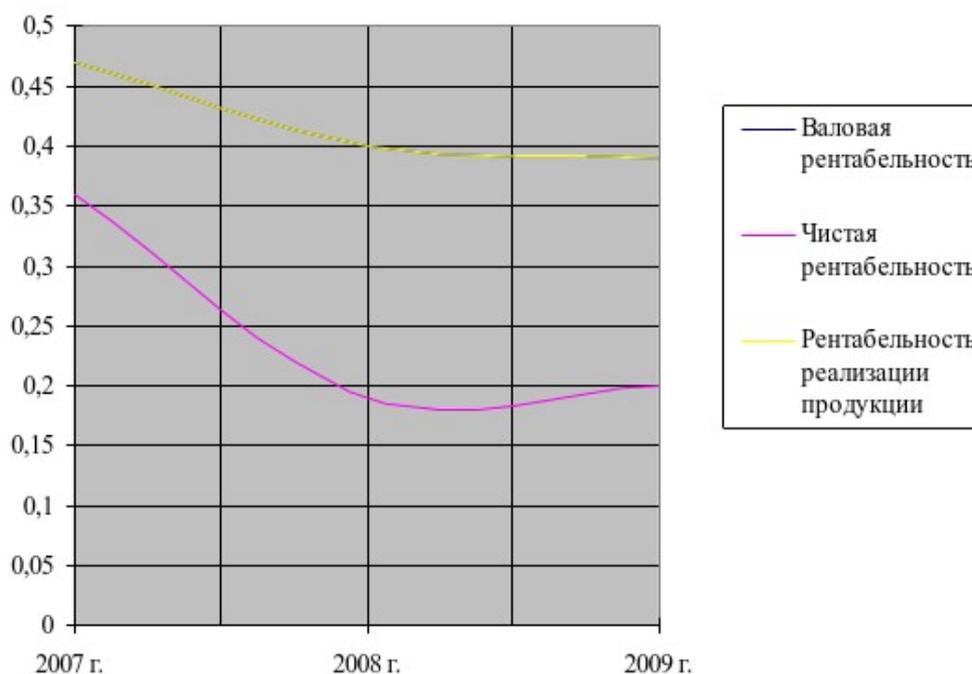


Рис. 3.5. Динамика рентабельности продаж ООО "ДжиЭс Ритэйл"

3.2. Общая характеристика основных методов оптимизации доходов и расходов

Анализ учета доходов и расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл", проведенный в предыдущей части показал, что на предприятии в обязательном порядке со всеми покупателями и заказчиками заключаются договора и приложения на

каждую совершаемую сделку, выставляются счета-фактуры и товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ, заключаются договора с банками на открытие кредитных линий, ведутся табеля учета рабочего времени, штатные расписания и т.д. Данные документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется учет доходов и расходов предприятия.

Однако в ходе проведения анализа учета доходов и расходов, а также в ходе работы с первичной документацией предприятия были выявлены различные нарушения, касающиеся неправильного оформления вышеперечисленных документов: в некоторых документах не заполнены все необходимые реквизиты, использованы лишние, неверные или не надлежащие реквизиты покупателей, имеются грубые грамматические ошибки, возникают путаницы с наименованием отгруженных товаров и прочее.

Это обстоятельство является особенно важным, поскольку выручка от продажи чулочно-носочных изделий принимается к учету строго на основании первичной документации, которая подтверждает переход права собственности на эту продукцию к покупателю.

Все первичные документы по реализации чулочно-носочных изделий имеются в наличии, однако составлены не в полном соответствии с предъявляемыми к ним требованиями: отсутствие заполнения графы «К платежно-расчетному документу» в выставляемой счет-фактуре при авансовой оплате покупателем товара, неверно указанные адрес грузополучателя, оформление счетов-фактур визуалью некорректно, не везде на счетах-фактурах проставлены номера доверенностей, на основании которых ответственные лица их подписывают.

Были также зафиксированы случаи присутствия копий товарных накладных формы ТОРГ 12 и актов выполненных работ, на предприятии не в полной мере ведется журнал регистрации счетов – фактур.

Кроме неумышленных ошибок работников бухгалтерии предприятия, основной причиной появления ошибок в учете является неудовлетворительная автоматизация бухгалтерского учета предприятия, а именно неудовлетворительное программное обеспечение деятельности финансовой службы.

Используемая в бухгалтерском, финансовом и управленческом учете предприятия программа «1С: Предприятие 7.7.» настроенная силами предприятия на выполнение первоочередных задач больше управленческого и финансового учета, не учитывает важность ведения бухгалтерского учета, специфику деятельности предприятия – продажи чулочно-носочных изделий, быстрого роста этого сегмента рынка, постоянного обновления номенклатуры товаров и появления новых более совершенных разработок.

Самый существенный недостаток программы – это отсутствие стандартного обновления и переплетение всех видов учета в одной программе. Решение напрашивается само собой - необходимо изолировать бухгалтерский учет от управленческого. Сделать это можно, используя две независимые конфигурации в одной программе - одну для ведения бухгалтерского учета, другую - для управленческого. Это может быть 1С:Торговля и склад или специализированная или индивидуально созданная конфигурация.

Внедрение в настоящее время новейших информационных технологий позволяет улучшить организацию учета доходов и расходов. Широкое распространение персональных компьютеров во всех сферах деятельности предприятий привело к широкому внедрению в практику различных специализированных учетных программ, настроенных на специфику деятельности предприятий: предприятия-трейдеры, предприятия общественного питания, предприятия АПК, аптеки и конечно же предприятия занимающиеся продажей чулочно-носочных изделий.

Использование в бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" специализированной учетной программы, настроенной согласно специфике деятельности предприятия, позволит:

- механизировать составление договорной и прочей сопутствующей продажам документации;

- исключить вероятность ошибок при перенесении информации из первичных документов в регистры бухгалтерского учета при учете расчетов с покупателями и заказчиками;

- сократить количество первичной учетной документации, что, в свою очередь, будет способствовать повышению точности и оперативности учета.

Таким образом, основным мероприятием, позволяющим совершенствовать организацию и ведение учета доходов и расходов является более совершенная автоматизация бухгалтерского учета предприятия посредством учетной программы, отвечающей специфике деятельности предприятия по продаже чулочно-носочных изделий.

В настоящее время рынок программных продуктов для предприятий торговли более чем насыщен. Различными предприятиями-разработчиками в области компьютерных технологий представлены десятки программных продуктов, позволяющих как частично так и полностью автоматизировать бухгалтерский учет предприятия любого масштаба и специализации благодаря встроенным в них конфигурациям.

Наиболее приемлемым для ООО "ДжиЭс Ритэйл" программным решением является программа «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья», являющаяся совместным решением фирм «1С» и «1С-Рарус». Основными критериями выбора этой системы являются:

- 1) соответствие программы постоянно изменяющемуся законодательству и требованиям к получению аналитической отчетности;

- 2) возможность отдельного ведения управленческого финансового и бухгалтерского учета;

3) постоянное обновление программного решения, в том числе по номенклатурам товаров;

4) достаточно невысокая в сравнении с другими учетными программами стоимость.

Одним из важнейших преимуществ этой системы является то, что программа разработана и постоянно совершенствуется с привлечением методолога при Министерстве торговли, поэтому изменения, принятые в законодательстве, своевременно вносятся в конфигурацию.

Кроме этого, решение разработано на платформе «1С: Предприятие 7.7», которое уже установлено на предприятии.

Типовое решение «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5» предназначено для автоматизации деятельности как розничных, так и оптовых непродовольственных предприятий, ориентированных на продажу чулочно-носочных изделий.

Основу решения составляет конфигурация для платформы «1С:Предприятие 7.7».

Помимо стандартных возможностей программных продуктов семейства программ «1С-Рарус», решение использует широкий спектр номенклатуры товаров, единиц измерения и ориентировано на специфику деятельности предприятий.

Программный продукт может применяться для автоматизации как одиночных магазинов, оптовых баз, так и розничных точек торговых сетей, складов.

Типовое решение имеет гибкую систему настроек, позволяющую в широких пределах изменять объем хранимой учетной информации:

- порулонный (мерный) учет позиций номенклатуры, количества, себестоимости, оптовой и розничной стоимости товаров на складах;
- учет количества, себестоимости, оптовой и розничной стоимости товаров на складах;
- учет количества, оптовой и розничной стоимости товаров на складах;

- учет количества и себестоимости товаров на складах;
- учет только количества товаров на складах.

Типовое решение «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5» поддерживает весь функционал типового отраслевого решения «1С-Рарус: Торговля, редакция 2» и дополнено некоторыми функциями и удобными механизмами, которые используются на предприятиях торговли, реализующих чулочно-носочные изделия:

- учет поступления и продажи изделий в рулонах (кусках) с получением информации по остатку товара в каждом рулоне (куске);
- предоставление скидок на обрезки (минимальные остатки рулонов или кусков);
- переоценка мерных товаров;
- формирование в момент продажи набора товаров и назначение цены на набор, отличной от суммы цен товаров, составляющих набор;
- комплектация и разукomплектация - создание комплектов с указанием количества комплектующих и учет остатков по комплектам на складе;
- оформление отгрузки товара со склада, который удален от магазина или места расчета с покупателем (удаленная отгрузка);
- планирование доставки оплаченного товара клиенту и формирование реестра заявок на доставку;
- возможность корректировки транспортных расходов и т.д.

В зависимости от организационной структуры автоматизируемого предприятия возможна одна из перечисленных ниже схем работы типового решения «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5»:

1) Типовое решение используется в качестве программы автоматизированного рабочего места кассира или продавца на кассовом терминале (локальная версия) или на линейке кассовых терминалов (сетевая версия).

2) Типовое решение используется в качестве программы управления всей работой отдельного магазина или оптовой базы с регламентной

выгрузкой данных (справочников и документов) в программу «1С:Бухгалтерия» для формирования регламентной отчетности торгового предприятия.

3) Типовое решение используется в качестве программы управления работой обособленного предприятия, занимающегося посреднической деятельностью с регламентной выгрузкой данных (справочников и документов) в программу консолидированного учета «1С:Предприятие». В этом режиме такой комплекс программ позволяет автоматизировать работу и документооборот всего предприятия.

4) Типовое решение используется в качестве товароучетной программы в обособленной торговой точке под управлением программы «1С:Предприятие». Справочная информация и документы автоматически загружаются в типовое решение из программы «1С:Предприятие». В этом режиме такой комплекс программ позволяет автоматизировать работу централизованной торговой сети.

3.3. Экономическое обоснование рекомендаций по оптимизации доходов и расходов

Рассмотрим подробнее статьи расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл", связанные с внедрением учетной программы, которые условно можно подразделить на:

- затраты, связанные с приобретением лицензионного продукта (программы «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5»);
- затраты на дополнительное приобретение компьютерной и оргтехники предприятия, поскольку внедрение данной программы подразумевает соответствующее ей техническое обеспечение АРМ бухгалтеров и других сотрудников;
- затраты на обучение работников основным навыкам работы с программой «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5».

Рассмотрим каждый из приведенных видов затрат подробнее.

Стоимость лицензионного продукта зависит от количества рабочих мест и чем больше расчетное количество рабочих мест, тем дешевле предприятию обходится приобретение лицензионного продукта.

Фактическое число работников ООО "ДжиЭс Ритэйл", которых необходимо обучить работе с учетной программой «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5» составляет 13 человек, следовательно, для приобретения лицензионного продукта необходимо 338 тыс.руб. Данная сумма указана в прайсе предприятия-разработчика программы. Предлагаемый лицензионный пакет рассчитан на 8-15 пользователей.

Далее рассмотрим категорию расходов на приобретение дополнительной компьютерной и оргтехники, которая приведена в табл.3.6.

Расходы на приобретение компьютерной и оргтехники на склад

Таблица 3.6

Наименование	Необходимое количество, шт.	Стоимость единицы, руб.	Общая сумма, руб.
Компьютер «Кламас Ультра C1110AB 006» A-64 X2 6000+ 3.0/nForce 520/2*1Gb/SVGA 256Mb GF8600GT/320Gb SATA-II/DVD±RW/FDD/ATX/Win Vista Home RUS	2	23 860	47720
Принтер лазерный Canon LBP-1120	1	6600	16600
Вспомогательное оборудование (шнуры, сетевые фильтры и прочее)	по 2 комплекта	5000	5000
Клавиатура Genius KB-200 Black <PS/2> 107КЛ+6КЛ М/Мед	2	280	560
Мышь Genius NetScroll Eye Optical Metallic 3btn Roll USB	2	240	480
Итого:			70360

Из табл.3.6 видно, что затраты на приобретение и установку 2 компьютеров со всем необходимым и принтера составят около 70360 руб.

Рассмотрим категорию расходов на обучение сотрудников предприятия основным навыкам работе с учетной программой.

Среди всего спектра услуг, предоставляемых фирмой-продавцом учетной программы, обучение клиентов (покупателей) является не

бесплатным. Стоимость обучения зависит от количества лекций и практических занятий, а также общего количества обучаемых. Обучение проходит на предприятии, по окончании рабочего дня, что безусловно является положительным моментом. Как мы уже выяснили ранее для работы с учетной программой необходимо обучить 13 сотрудников ООО "ДжиЭс Ритэйл". Стоимость услуги (для проведения максимального количества занятий) может составить в среднем от 20 до 30 тыс. руб. Для расчетов примем максимальную цифру – 30 тыс.руб.

Составим общую структуру расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл", связанных с внедрением в работу учетной программы.

Структура расходов предприятия приведена в табл.3.7.

Планируемая структура расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл"

Таблица 3.7

Наименование статьи	Общая сумма, руб.	Доля в общей сумме затрат, %
Учетная программа «1С: Предприятие. Бухгалтерский учет» на 8-13 рабочих мест	338 000	77,11
Компьютерная и оргтехника	70 360	16,05
Курс обучения 13 сотрудников работе с программой «1С: Предприятие. Бухгалтерский учет»	30 000	6,84
Итого:	438 360	100

Данные табл.3.7 показывают, что в общей структуре расходов наибольшую долю имеют расходы на приобретение лицензионной программы (77,1%), далее расходы на приобретение двух компьютеров и оргтехники (16%), затраты предприятия обучение сотрудников составляют 6,84% в общей структуре затрат.

Внедрение в рабочий процесс предприятия учетной программы «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5» безусловно, позволит значительно повысить производительность работников финансовой службы предприятия, поскольку сократит объем первичной документации и время на их обработку, позволит оперативно получать любую информацию касаемую поставок, движения материалов и отгрузок изделий покупателям и многое другое. Следовательно, внедрение в рабочий процесс данной программы

позволяет предприятию сократить штатную численность работников, например, финансовой службы и отдела реализации.

Рассчитаем планируемую окупаемость внедрения учетной программы «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5» в связи с частичным сокращением штата предприятия на 2 человека.

Данные об оплате труда (содержании) предлагаемых к сокращению штатных единиц приведены в табл. 3.8.

Оплата труда штатных единиц подлежащих сокращению

Таблица 3.8

Наименование штатной единицы подлежащей сокращению	Численность, чел.	Оплата труда за месяц, руб.	Оплата труда в год, руб.
Бухгалтер-кассир	1	15000	180000
Экономист	1	15000	180000
Менеджер	1	20000	240000
Итого	3	50000	600000

Из табл.3.8 видно, что даже если сократить как минимум 2 штатные единицы предприятия, затраты на внедрение учетной программы «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5» окупятся уже в течение года. Следовательно, внедрение учетной программы «1С-Рарус: Магазин одежды и нижнего белья, редакция 2.5» является экономически выгодным.

Заключение

В заключение проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации - прибыль, а расходов над доходами - уменьшение имущества - убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала организации.

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), «Расходы организации» (ПБУ 10/99), признают доходами увеличение, а расходами - уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации. В указанных актах нормативного регулирования приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, дается их определение и порядок признания в учете.

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации формируется из двух слагаемых, основным из которых является реализационный результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности предприятия, таких, как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других организаций.

Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата, образует прочий финансовый результат, включающий в себя прочие доходы и расходы. Если за отчетный период предприятие от продажи продукции, товаров, работ, услуг и других операций, составляющих предмет его деятельности, получило прибыль, то весь его финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы, минус прочие расходы. Если предприятие получит убыток от продаж, то его общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы, минус прочие доходы.

Прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в учете обособленно от финансового результата продаж на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей в течение отчетного периода.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета: 91-1 «Прочие доходы»; 91-2 «Прочие расходы»; 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются прочие доходы организации. На субсчете 91-2 «Прочие расходы» обобщается информация о прочих расходах организации. Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» осуществляются накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субъекту 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за каждый отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Поэтому счет 91 «Прочие доходы и расходы» не имеет остатка на отчетную дату.

Прочие доходы и расходы находят отражение в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытка» бухгалтерской отчетности предприятия.

В рамках проведенного исследования изучена схема учета прочих доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл".

Бухгалтерский учет в ООО "ДжиЭс Ритэйл" ведется штатом учетно-аналитического отдела, возглавляемого главным бухгалтером. Учетный процесс компьютеризирован и ведется по журнально-ордерной форме учета.

В бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" суммы прочих доходов и расходов учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», к которому открыты два субсчета: 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы».

В Приказе об учетной политике ООО "ДжиЭс Ритэйл" определен порядок учета операций, связанных с доходами и расходами.

В работе был рассмотрен порядок заполнения формы № 2 в ООО "ДжиЭс Ритэйл" за 2007 год. К прочим доходам и расходом была отнесена сумма процентов за пользование деньгами, находящимися на расчетном счете предприятия, которая составила 307 тыс. руб. ([строка 060](#)).

Общая сумма процентов, которые компания уплатила по полученным кредитам и займам (в том числе по выпущенным облигациям), за отчетный год составила 47718 тыс. руб. ([строка 070](#)).

Доходов от участия в уставных капиталах ООО "ДжиЭс Ритэйл" в отчетном году не получало.

По [строке 090](#) «Прочие доходы» формы № 2 были учтены: сумма доходов, полученных от сдачи помещений в аренду, за отчетный год составила 224200 тыс. руб. (в том числе НДС – 34200 тыс. руб.); доход от реализации материалов - 293650 тыс. руб. (в том числе НДС – 44795 тыс. руб.); общая сумма положительных курсовых разниц, образовавшихся в учете ООО "ДжиЭс Ритэйл" в отчетном году равна 300000 тыс. руб. и др. Общая сумма по строке 090 составила - 739025 тыс. руб.

Аналогично, общая сумма расходов по [строке 100](#) «Прочие расходы» составила 781027 тыс. руб. (в составе расходы, связанные со сдачей помещения в аренду, сумма налога на имущество, неустойка за несвоевременную оплату материалов и др.).

Во второй главе данной работы также был рассмотрен порядок отражения прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете ООО "ДжиЭс Ритэйл". А именно: учет процентов, начисленных банком, учет процентов по полученным кредитам (займам), учет процентов, если сумма займа выражена в валюте, отражение в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами, учет доходов от сдачи имущества в аренду, учет доходов от ликвидации основных средств и др.

Изучение особенностей налогового учета доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл" показало, что регистр по учету внереализационных доходов на предприятии разработан самостоятельно.

Для учета штрафных санкций, начисленных за нарушение условий договоров, в ООО "ДжиЭс Ритэйл" используют два налоговых регистра, предусмотренных МНС России: регистр учета расчетов по штрафным санкциям; регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.

Аудит, как основная форма контроля, способствует устранению недостатков и нарушений в управлении путем выполнения руководством аудируемого лица рекомендаций и предложений, сделанных аудитором в процессе изучения принципов и правил ведения бухгалтерского и налогового учета, организации внутреннего контроля.

Заключительная глава представленной выпускной квалификационной работы посвящена проведению аудиторской проверки учета доходов и расходов ООО "ДжиЭс Ритэйл".

Учетная политика служит основой не только бухгалтерского, но и налогового учета. Методом внутреннего контроля учета прочих доходов и расходов в ООО "ДжиЭс Ритэйл" являются закрепленные в учетной политике предприятия правила формирования финансовых результатов.

Для аудита соответствия данных аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности ООО "ДжиЭс Ритэйл" аудитор сверил данные аналитического учета финансовых результатов на 31 декабря 2006 г. с данными бухгалтерской отчетности - форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Расхождений не выявлено.

В результате проведенного аудита учета финансовых результатов аудиторами ООО "ДжиЭс Ритэйл" установлен ряд нарушения, а именно:

- в состав прочих- расходов наряду с другими были отнесены: суммы сверхнормативных командировочных расходов производственного характера в размере 3 400 руб.; суммы штрафов и пеней, начисленных за нарушение правил налогообложения в сумме 18 000 руб.; суммы начисленного транспортного налога - 24 000руб.;

- в состав прочих доходов включены суммы страхового возмещения по договору добровольного страхования приобретенного оборудования в сумме 65 000 руб.

Нарушен порядок формирования затрат на производство. В июне 2006 г. на себестоимость продукции отнесены расходы в сумме 6 510 руб. на приобретение курортной путевки и приняты в целях налогообложения прибыли.

Занижены доходы от прочей реализации. При выборочной проверке кассовых операций установлено, что в ООО "ДжиЭс Ритэйл" отнесено в уменьшение общехозяйственных расходов в декабре 2006 г. поступление денежных средств за трудовые книжки в сумме 120,00 руб.

По итогам проведенной аудиторской проверки учета финансовых результатов предприятию рекомендовано внести изменения в бухгалтерский и налоговый учет.

В целом, по результатам проведения аудита учета финансовых результатов и использования прибыли в ООО "ДжиЭс Ритэйл" можно сделать заключение, что экономический субъект предоставил достоверную финансовую отчетность. Подготовленная бухгалтерией организации отчетность обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Исходя из вышесказанного, представляется целесообразным рекомендовать ООО "ДжиЭс Ритэйл" принять решение о создании резерва по сомнительным долгам. Для этого в заключительном разделе данного исследования был рассмотрен порядок создания и использования резерва, который позволит ООО "ДжиЭс Ритэйл" оптимизировать свои налоговые обязательства, получить максимально возможную прибыль и увеличить рост благосостояния участников (акционеров), т.е. выполнить основную цель деятельности предприятия.

Список использованной литературы

- 1 Бюджетный кодекс Российской Федерации на 01 января 2010 г. // Новосибирск: Сиб. уни. изд-во, 2010. – 302 с.
- 2 Гражданский кодекс Российской Федерации на 01 января 2010 г. // Новосибирск: Сиб. уни. изд-во, 2010. – 640 с.
- 3 Налоговый кодекс Российской Федерации по состоянию на 15 марта 2010 г. // Новосибирск: Сиб. уни. изд-во, 2010. – 704 с.
- 4 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение. – М.: «Финансы и статистика», 2008. – 411 с.
- 5 Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник – М.:ИТК «Дашков и К», 2009. – 318 с.

- 6 Абросимов А.А. и др. Комментарии к Налоговому кодексу РФ, части первой и второй.-М.: Эксмо-Пресс, 2009. – 992 с.
- 7 Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: Высшее образование, 2008. – 203 с.
- 8 Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: МЦФЭР, 2009. – 528 с.
- 9 Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника – 4-ое изд. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 298 с.
- 10 Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов вузов – М.: ИНФРА-М, 2009. – 248 с.
- 11 Морозова Л.Л. Налог на прибыль организаций: Практическое руководство. – СПб, Изд-во «Актив», 2009. – 256 с.
- 12 Налог на прибыль: Учёт согласно ПБУ 18/02 и главе 25 НК РФ/ Под ред. Г.Ю. Касьяновой – М.: Информцентр 21 века, 2008. – 92 с.
- 13 Кузнецов С.Ю., Наумова Ю.А. Состав расходов учитываемых при налогообложении прибыли. – М.: Проспект, 2008. – 493 с.
- 14 Лапина О.Г. Налог на прибыль. – М.:АКДИ «Экономика и жизнь», 2008. – 400 с.
- 15 Дудорин В.И. Управление экономикой и налоги. – М.: Менеджер, 2009. – 435 с.
- 16 Ковалёва А.М., Лапуста М.Г., Скамай Л.Г. Финансы фирмы: Учебник – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 406 с.
- 17 Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина – М.: Аналитика-Пресс, 2009. – 40
- 18 Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятия. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 308 с.
- 19 Лебедева М.А. Расчет налоговой нагрузки для предприятия. // Электронная версия статьи на сайте компании «Аудит и консалтинг». – декабрь 2010. – <http://www.auditmsk.ru>

- 20 Волкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. – С.-Пб.: «Питер», 2009. – 633 с.
- 21 Самсонов Н.Ф. Финансы на макроуровне: Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. – М.: Высшая школа, 2008. – 586 с.
- 22 Поисковая компьютерная система «Консультант – Плюс», «Гарант».
- 23 Теслюк Б.А. Оценка налогового бремени предприятия // Электронная версия журнала «Управленческий учет» январь 2009. – №3 – [phttp://www.dis.ru](http://www.dis.ru)
- 24 Кадушин А.Н., Михайлова Н.П. Насколько сильно налоговое бремя – Электронная версия работы. – <http://www.cfin.ru>
- 25 Сотникова Т.К. Налоговое планирование на предприятии // Электронная версия статьи на сайте юридической компании Профбизнесгрупп. – апрель 2009. – <http://www.profbizness.ru>
- 26 Кузьминых А.Н. Способы оптимизации налогообложения // Электронная версия учебника – 2008. – <http://www.taxman.ru>