

РЕФЕРАТ

Васильева, Н.А. Совершенствование организации учета и внутреннего контроля на малом предприятии (на примере ООО «ЭСПИ»). – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–346, 2020. – 137 с., 12 табл., библиогр. список – 79 наим., 7 прил.

Объект исследования – финансово-хозяйственная деятельность субъекта малого предпринимательства.

Предмет исследования – бухгалтерский и налоговый учет, внутренний контроль в субъекте малого предпринимательства ООО «ЭСПИ».

Цель выпускной квалификационной работы – совершенствование бухгалтерского и налогового учета, а также внутреннего контроля в ООО «ЭСПИ» в целях развития предприятия.

В работе рассмотрены постановка учета и организация внутреннего контроля на малом предприятии ООО «ЭСПИ», которое с 2003 г. производит и осуществляет полный монтаж инженерных ограждений.

Как показывает практика, организация учета на малых предприятиях, как правило, ориентирована в направлении упрощения учета (упрощенная система налогообложения, сближение бухгалтерского и налогового учета на общей системе налогообложения, упрощенная отчетность). ООО «ЭСПИ» с момента образования выбрало общую систему налогообложения и применяет некоторые упрощения в учете. В процессе роста масштабов деятельности малому предприятию приходится вносить коррективы в организацию учета.

В процессе работы выявлены недостатки и проблемы в учетной практике и внутреннем контроле предприятия. Изучены подходы специалистов по организации эффективного учета на малых предприятиях, по вопросу целесообразности применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» малыми предприятиями и внесены изменения в технологию учета. Для налогового учета разработан Сводный регистр по налогу на прибыль. Разработано Положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль.

Практическая значимость исследования заключается в том, что предложенные подходы могут быть использованы специалистами на малом предприятии, применяющем общую систему налогообложения и нацеленном на качественный учет.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	8
1 ПРАКТИКА ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «ЭСПИ».....	12
1.1 Организационно-экономическая характеристика ООО «ЭСПИ».....	12
1.2 Организация бухгалтерского учета в ООО «ЭСПИ»	19
1.3 Ведение налогового учета в ООО «ЭСПИ»	25
1.4 Практика внутреннего контроля в ООО «ЭСПИ».....	31
Выводы по разделу один	41
2 ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ	43
2.1 Дифференцированный подход к организации учетного процесса	43
2.2 Соотношение бухгалтерского и налогового учета	54
2.3 Риск-ориентированный внутренний контроль.....	61
Выводы по разделу два.....	67
3 НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «ЭСПИ».....	70
3.1 Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»	70
3.2 Разработка сводного регистра налогового учета по налогу на прибыль	87
3.3 Организация внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль	92
Выводы по разделу три.....	104
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	108
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	112
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А Бухгалтерский баланс ООО «ЭСПИ»	124
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Отчет о финансовых результатах ООО «ЭСПИ».....	126
ПРИЛОЖЕНИЕ В Расчет временных разниц по договору лизинга.....	128

ПРИЛОЖЕНИЕ Г Сводный налоговый регистр по налогу на прибыль.....	130
ПРИЛОЖЕНИЕ Д Положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль.....	131
ПРИЛОЖЕНИЕ Е Изменения, внесенные в организацию учета и внутренний контроль.....	135
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж Сертификат.....	137

ВВЕДЕНИЕ

Малое предпринимательство является одной из форм организации хозяйственной деятельности экономических субъектов и оказывает существенное влияние на качество национальной экономики. Малому предпринимательству принадлежит особое место в экономике: именно малый бизнес может заполнить те ниши, которые не готов взять на себя средний и крупный бизнес. Также развитие малого бизнеса способствует созданию значительного слоя мелких собственников, что обеспечивает создание новых рабочих мест, снижая социальную напряженность. Однако, в России на долю малых предприятий в ВВП страны приходится всего около 21 % (для примера, в США – 40 %), и за последние годы отмечается спад в развитии малого бизнеса. Основными причинами такой ситуации специалисты называют ограниченность финансовых средств и высокую налоговую нагрузку. Нестабильность современной внешней среды и ограниченные ресурсы малого предприятия подвергают его повышенным рискам и предъявляют особые требования к эффективности управления, которое зависит от информационной базы.

Качество и обоснованность управленческих решений зависит от информации, формируемой в учете, поэтому для эффективного управления необходим качественный учет. В настоящее время нормативно не установлено единых организационных, методических и технологических норм по организации эффективной системы ведения бухгалтерского учета на предприятии. Для малых предприятий не существует стандартного подхода к организации учета. Малое предприятие имеет возможность организовать учет и контроль в соответствии с потребностями и ресурсами (выбрать режим налогообложения, воспользоваться упрощениями в учете). С течением времени требования к режиму налогообложения, качеству информации могут меняться. Для того, чтобы учет соответствовал актуальным требованиям, необходимо совершенствовать учет и внутренний контроль с учетом доступных ресурсов, поэтому тема исследования актуальна.

На каждом конкретном предприятии применение той или иной формы учета определяется, в том числе, исходя из условий и целей его деятельности, системы налогообложения, информационных потребностей внутренних и внешних пользователей, масштабов предприятия. Как правило, организация учета на малых предприятиях ориентирована в направлении упрощения учета (упрощенная система налогообложения, сближение бухгалтерского и налогового учета на общей системе налогообложения, упрощенная отчетность). Однако такое направление подходит не любому малому предприятию. В своей группе малые предприятия значительно различаются по масштабу и целям. Вновь организованное микропредприятие на упрощенной системе налогообложения и стабильно развивающееся малое предприятие на основной системе налогообложения требуют разных подходов к организации учета. ООО «ЭСПИ» действует с 2003 г. Изменение масштабов бизнеса и стратегических целей малого предприятия предъявляет новые требования к качеству и объему информации, следовательно, необходимо пересматривать систему учета, чтобы качество информации соответствовало потребностям пользователей.

Малые предприятия имеют право выбирать режимы налогообложения, что влияет на форму ведения бухгалтерского учета, объем налоговой отчетности, налоговые риски. Как показывает практика, как правило, организация учета на малых предприятиях ориентирована в направлении упрощения учета (выбор упрощенной системы налогообложения, сближение бухгалтерского и налогового учета на общей системе налогообложения). ООО «ЭСПИ», нацеленное на рост и развитие, с момента организации применяет общую систему налогообложения. Применение общей системы налогообложения ставит проблему соотношения бухгалтерского и налогового учета. С расширением спектра хозяйственных операций возникает вопрос об отражении налоговых разниц, что требует решения. Также необходим налоговый учет, который позволит учитывать налоговые риски.

Хозяйствующий субъект, независимо от вида и масштабов деятельности, нуждается в эффективной системе внутреннего контроля. Рассматривая необходимость организации внутреннего финансового контроля, специалисты отмечают, что

«очень часто предпринимательские идеи субъектов малого предпринимательства терпят неудачи из-за отсутствия или ненадлежащей организации учета и внутреннего контроля» [26]. Однако при этом, руководители малых предприятий поверхностно или формально подходят к организации внутреннего контроля на предприятии, что обусловлено высокими затратами на организацию и поддержание внутреннего контроля: финансовыми, организационными, трудозатратами. Малые предприятия испытывают влияние внешних факторов, как и крупные предприятия, но в отличие от крупных предприятий, обладают меньшими ресурсами, поэтому критически подвержены различным рискам. Для эффективного управления необходим качественный внутренний контроль. Для ООО «ЭСПИ» проблема заключается в определении необходимого направления контроля. Следовательно, необходимо совершенствовать внутренний контроль в соответствии с актуальными задачами управления.

Предприятие существует в меняющихся условиях ведения бизнеса: меняется внешняя среда и цели предприятия, технологический процесс, бизнес-модель, масштабы деятельности, информационная система, взаимодействие с партнерами, постоянно вносятся изменения в налоговое законодательство и бухгалтерские нормативные акты. Воздействие внешних и внутренних факторов будет снижать эффективность ранее принятой модели учета, предъявлять новые требования к организации учета на предприятии. Малому бизнесу сложно выживать в меняющихся нестабильных условиях, поэтому необходимо периодически пересматривать организацию и технологию учета и совершенствовать внутренний контроль в соответствии с новыми условиями хозяйствования и стремлением к непрерывной деятельности.

Объект исследования – финансово-хозяйственная деятельность субъекта малого предпринимательства.

Предмет исследования – бухгалтерский и налоговый учет, внутренний контроль на малом предприятии ООО «ЭСПИ».

Цель выпускной квалификационной работы – совершенствование бухгалтерского и налогового учета, а также внутреннего контроля в ООО «ЭСПИ» в целях развития предприятия.

Для достижения указанной цели необходимо решить следующие задачи:

1) охарактеризовать малое предприятие как объект учета, определить особенности малого предприятия и их влияние на ведение бухгалтерского учета; привести организационно-экономическую характеристику ООО «ЭСПИ»; охарактеризовать бухгалтерский, налоговый учет и внутренний контроль, существующие на предприятии; выявить недостатки в учете и внутреннем контроле на современном этапе развития предприятия;

2) провести анализ существующих взглядов специалистов по выявленным проблемам ООО «ЭСПИ»; предложить и обосновать подходы к организации учета и внутреннего контроля на рассматриваемом предприятии с учетом его специфики;

3) разработать направления совершенствования организации учета и контроля в ООО «ЭСПИ» для повышения качества информационной базы.

Базой исследования послужили труды российских экономистов: Андреевой С.В., Воскресенской Н.В., Ендовицкого Д.А., Пятова М.Л., Просвириной И.И., Серебряковой Т.Ю., Сайфуллиной Р.Р., Семеновы М.В., Шевелева А.Е., Шевелевой Е.В. и др. Несмотря на то, что специалисты исследовали отмеченные проблемы, однако проблемы учета и внутреннего контроля на малом предприятии остаются дискуссионными и, кроме того, для каждого конкретного предприятия решение проблем организации учета и внутреннего контроля будет уникальным. Учитывая актуальность и практическую значимость совершенствования учета и внутреннего контроля для конкретного предприятия, рассматриваемые проблемы нуждаются в дальнейшем исследовании.

В процессе работы над темой опубликована статья «Профессиональные риски бухгалтера» в Сборнике статей II Международной научно-практической конференции, г. Пенза, 2019 [77].

1 ПРАКТИКА ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «ЭСПИ»

1.1 Организационно-экономическая характеристика ООО «ЭСПИ»

Малое предпринимательство является особым типом предпринимательской деятельности и существует как сектор экономики, образуемый совокупностью мелких предприятий, и в этом качестве представляет форму мелкого производства в условиях рынка. Следует отметить следующие особенности малого предпринимательства, связанные с его социально-экономической формой [40]:

- 1) небольшие масштабы хозяйственной деятельности;
- 2) значительно более существенная, чем на крупных предприятиях, зависимость от конъюнктуры рынка;
- 3) базирование на особо рискованной и инновационной основе;
- 4) динамичность, проявляющаяся в интенсивном вхождении и выходе с рынка;
- 5) полнота экономической ответственности, основанная либо на личном труде, либо на использовании наемного труда в сочетании с производственно-управленческой деятельностью собственников;
- 6) персонифицированное и гибкое управление воспроизводства с целью получения максимального предпринимательского дохода;
- 7) существование барьеров для входа и выхода с рынка;
- 8) небольшой спектр хозяйственных операций.

Согласно ст. 4 Федерального Закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» № 209-ФЗ [3] к субъектам малого предпринимательства (далее – СМП) относятся, в том числе, хозяйственные общества (ООО). Общество действует на основании законодательства РФ и Устава, имеет обособленное имущество, самостоятельный баланс, расчетный счет в банке. Целью общества является устойчивое развитие в долгосрочной перспективе, и соответственно, прибыль в результате финансово-хозяйственной деятельности. Общество

самостоятельно распоряжается полученной прибылью, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей.

Критериями отнесения хозяйствующего субъекта к СМП являются: состав уставного капитала, среднесписочная численность работников, полученный доход.

Предприятие «ЭСПИ» – это юридическое лицо, созданное в форме общества с ограниченной ответственностью, которое является малым предприятием (таблица 1).

Таблица 1 – Параметры ООО «ЭСПИ»

Критерии СМП	Параметры «ЭСПИ»
Состав уставного капитала: а) суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, общественных и религиозных организаций, благотворительных и иных фондов в уставном капитале не превышает 25%; б) суммарная доля участия иностранных организаций или организаций, не являющихся СМП, не превышает 49%	Единственный участник – физическое лицо
Среднесписочная численность не должна превышать: а) до 15 человек для микропредприятий; б) до 100 человек для малых предприятий	26 человек
Доход, полученный за минувший календарный год по всем осуществляемым видам деятельности и применяемым налоговым режимам, не должен превышать [13]: а) 120 млн. рублей для микропредприятий; б) 800 млн. рублей для малых предприятий	71 865 тыс. руб.

Количественные критерии малого бизнеса необходимо дополнить качественными характеристиками (таблица 2 [40]).

Таблица 2 – Качественные характеристики малого бизнеса

Наименование характеристики	Содержание
Единство функций собственности и управления	Сосредоточение большей части уставного капитала и основных управленческих функций в руках основателей предприятия или членов их семей
Ключевая роль руководителя	Руководитель несет ответственность за результаты финансово-хозяйственной деятельности не только из-за имущественного обладания собственностью, но и из-за непосредственного участия в производственном процессе

Наименование характеристики	Содержание
Ограниченность ресурсов источников финансирования	Основные источники финансирования – это небольшие кредиты банков, займы у физических лиц, собственные средства
Гибкость номенклатуры	Производство осуществляется по небольшой номенклатуре товаров (услуг), но постоянно обновляемому ассортименту
Мобильность	Быстрое реагирование на изменения спроса и предложения на производимый продукт
Организационно-функциональная гибкость	Имеющаяся структура управления и характер распределения обязанностей между работниками обеспечивают возможность моделировать производственно-технологические процессы
Узость рынков сбыта	Относительно небольшие рынки сбыта, локальные сегменты, как правило, не дают возможности оказывать сколько-нибудь серьезное влияние на цены и на объем реализации товара
Персонифицированный подход к клиентам	Узость рынка сбыта позволяет и принуждает к индивидуальному подходу к каждому клиенту
Юридическая и управленческая независимость	Субъекты малого бизнеса стремятся сохранить юридическую и управленческую самостоятельность, они редко являются составной частью крупного бизнеса, за исключением случаев, когда крупные корпорации сами создают в рамках своей структуры малые предприятия для решения конкретных задач

Такие особенности малого предприятия, как ограниченность ресурсов и сильная уязвимость от внешних факторов, соответственно высокие риски, небольшие масштабы хозяйственной деятельности, совмещение в одном лице собственника, управляющего, инвестора (т.е. интересов внешних и внутренних пользователей отчетности), личностный характер отношений внутри предприятия оказывают влияние на бухгалтерский учет и внутренний контроль, что будет далее показано на примере ООО «ЭСПИ».

ООО «ЭСПИ» является специализированным предприятием, работающим в области производства и монтажа инженерных ограждений. Потребителями продукции являются предприятия г. Челябинска и других регионов. Предприятие имеет многолетний опыт производства с 2003 г., коллектив квалифицированных специалистов, техническую базу для производства. Высокий технический уровень конструкций, выпускаемых предприятием, подтвержден сертификатом соответствия

разработанной системы менеджмента качества требованиям международного стандарта ГОСТ ИСО 9001-2000.

Основные виды деятельности, которые осуществляет предприятие:

- 1) производство инженерных ограждений (конструкции для охраны периметра объекта);
- 2) монтаж инженерных ограждений.

Деятельность предприятия направлена на устойчивое развитие, сохранение конкурентного преимущества на рынке, сохранения рынков сбыта продукции, для этого предприятие планирует участвовать в тендерах.

Предприятие состоит из отделов, выполняющих определенные функции: администрация, производственно-технический отдел, монтажный участок. Руководство стратегической и оперативной деятельностью организации осуществляет единолично директор (он же учредитель).

Директор разрабатывает стратегию развития предприятия, ведет поиск потенциальных заказчиков, проводит переговоры, согласовывает условия договоров по объектам, осуществляет финансовое управление и внутренний контроль. Главный инженер осуществляет комплекс мероприятий по ведению производства и монтажных работ: разрабатывает технические аспекты работ, контролирует сметные расчеты, осуществляет оперативное руководство производством в цехе и монтажными работами на объектах, проводит оперативные переговоры с заказчиком, контролирует расход материалов на объектах.

Производственно-технический отдел разрабатывает проект по договору. Проект – это конструктивное и объёмно-планировочное решение объекта (чертеж разрабатываемого объекта). На основе проекта составляется смета, т.е. перечень работ, подлежащих выполнению, с указанием стоимости отдельных видов работ и единиц измерения объемов работ, за которые устанавливается оплата согласно нормативным документам. Сметы составляются на основе технико-экономических расчетов по статьям затрат. Согласно сметного расчета, утвержденного директо-

ром, происходит закуп материалов. Далее проект запускается в производство. Производственный участок оснащен необходимыми станками, оборудованием. На производственном участке в соответствии с проектом изготавливаются составные части металлических ограждений, которые пройдут технический контроль и будут переданы на участок монтажа для установления на объекте. Отлаженная технология и контроль качества позволяют получить качественные конструкции, соответствующие разработанному проекту.

Специалисты монтажного участка осуществляют установку ограждений на объекте согласно проекту.

Для проведения работ по монтажу инженерных ограждений заключаются договоры подряда. Основу правового регулирования договора подряда составляют положения главы 37 ГК РФ [1]. Проведение работ требует разработки технических, организационных решений по проектируемому объекту. На каждый объект определяется перечень выполняемых работ, объем, содержание работ, которые раскрываются в технической документации к договору подряда (схемы, расчеты, проекты, спецификации). Объект считается завершенным после подписания сторонами исполнительной технической документации, фиксирующей этапы исполнения работ по договору.

Для выполнения отдельных видов работ (например, земляные работы при монтаже конструкций, изготовление сопутствующих элементов конструкций), которые требуют специализированного оборудования, техники, либо лицензии на проведение работ, предприятие привлекает субподрядчиков. С организациями субподрядчиков заключаются договоры подряда.

Экспресс-оценка финансово-хозяйственной деятельности предприятия проведена на основе финансовой отчетности за 2018 г. (Приложение А, Б). Аналитический баланс ООО «ЭСПИ» представлен в таблице 3. Критерий существенности изменений показателей в целях оценки составляет 5 %.

За 2018 г. стоимость внеоборотных активов ВОА существенно уменьшилась на 2538 тыс. руб., что составляет 23,87 % от их стоимости на начало 2018 г. В результате на конец 2018 г. стоимость ВОА составила 8094 тыс. руб. За два года стоимость ВОА существенно уменьшилась за счет амортизации основных средств. Доля стоимости ВОА в валюте баланса составила 20,54 %.

За 2018 г. стоимость оборотных активов ОА существенно увеличилась на 3646 тыс. руб., что составляет 13,18 % от их стоимости на начало 2018 г. В результате на конец 2018 г. стоимость ОА составила 31315 тыс. руб. Доля стоимости ОА в валюте баланса составляла 79,46 %. Таким образом, в 2018 г. ОА были наиболее значимой частью активов организации.

Таблица 3 – Аналитический баланс ООО «ЭСПИ»

Показатель	Абсолютная вел., тыс. руб.		Доля в валюте баланса, % 2018 г.	Изменение 2017-2018 гг.	
	2017 г.	2018 г.		абсол. вел., тыс. руб.	Тпр, %
Актив	38301	39409	100,00	1108	2,89
ВОА	10632	8094	20,54	-2538	-23,87
ОА	27669	31315	79,46	3646	13,18
Пассив	38301	39409	100,00	1108	2,89
СК	12841	15354	38,96	2513	19,57
ЗК	25460	24055	61,04	-1405	-5,52
ДО	-	-	-	-	-
КО	25460	24055	61,04	-1405	-5,52
Валюта баланса Б	38301	39409	100,00	1108	2,89

За 2018 г. стоимость собственного капитала СК существенно увеличилась на 2513 тыс. руб., что составляет 19,57 % от их стоимости на начало 2018 г. В результате на конец 2018 г. стоимость СК составила 15354 тыс. руб. За 2018 г. стоимость СК существенно увеличилась, т.к. предприятие за отчетный год получило прибыль. Доля стоимости СК в валюте баланса составляла 38,96 %.

За 2018 г. стоимость заемного капитала ЗК существенно уменьшилась на 1405 тыс. руб., что составляет 5,52 % от его стоимости на начало 2018 г. В резуль-

тате на конец 2018 г. стоимость ЗК составила 24055 тыс. руб. Основным источником роста стоимости ОА предположительно была прибыль предприятия. Доля стоимости ЗК в валюте баланса составляла 61,04 %. Таким образом, в 2018 г. ЗК был наиболее значимой частью пассивов организации. Заемный капитал полностью состоит из краткосрочных обязательств.

За 2018 г. валюта баланса Б несущественно увеличилась на 1108 тыс. руб., что составляет 2,89 % от валюты баланса на начало 2018 г. В результате на конец 2018 г. валюта баланса Б составила 39409 тыс. руб.

Структура баланса ООО «ЭСПИ» на конец отчетного периода характеризуется следующими показателями:

1) валюта баланса на конец 2018 г. несущественно увеличилась по сравнению с началом 2018 г.;

2) темпы прироста оборотных активов выше, чем темпы прироста внеоборотных активов;

3) заемный капитал превышает собственный капитал, но темпы прироста собственного капитала выше, чем темпы прироста заемного капитала;

4) доля собственных оборотных средств в оборотных активах составляет 0,23 (при min значении 0,10 [27]);

5) в балансе отсутствует статья «Непокрытый убыток».

Таким образом, структура баланса ООО «ЭСПИ» на конец 2018 г. удовлетворительная.

Динамика основных финансовых показателей деятельности ООО «ЭСПИ» за 2017-2018 гг. показана в таблице 4.

За 2018 г. произошло снижение выручки на 20,97 %, при этом произошло снижение себестоимости продаж на 35,86 %, в итоге за прошедший год валовая прибыль и прибыль от продаж увеличились на 67,16 %. За 2018 г. значительно увеличились прочие доходы на 152,92 % и прочие расходы на 103,89 %, в итоге прибыль до налогообложения увеличилась несущественно по сравнению с предыдущим годом

– на 2,28 %, чистая прибыль увеличилась на 2,5 % и составила за прошедший год 2503 тыс. руб.

Таблица 4 – Динамика основных финансовых показателей результатов деятельности ООО «ЭСПИ»

Показатель	Абсолютная вел., тыс. руб.		Изменение	
	2017 г.	2018 г.	абсол. вел., тыс. руб.	Т _{ПР} , %
Выручка	71865	56790	-15075	-20,97
Себестоимость продаж	61483	39435	-22048	-35,86
Валовая прибыль (убыток)	10382	17355	6973	67,16
Коммерческие расходы	-	-	-	-
Управленческие расходы	-	-	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	10382	17355	6973	67,16
Прочие доходы	1426	3607	2181	152,94
Прочие расходы	8744	17828	9084	103,89
Прибыль (убыток) до налогообложения	3064	3134	70	2,28
Текущий налог на прибыль	613	627	14	2,28
Прочее	9	4	5	55,55
Чистая прибыль (убыток)	2442	2503	61	2,50

Таким образом, ООО «ЭСПИ» является малым предприятием, действующим на рынке более 15 лет. Анализ динамики основных финансовых показателей за 2017-2018 г. показал устойчивое развитие и рост масштабов деятельности, что характеризует ООО «ЭСПИ» как стабильно развивающееся малое предприятие.

1.2 Организация бухгалтерского учета в ООО «ЭСПИ»

Рассмотрим организацию бухгалтерского учета в ООО «ЭСПИ». Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется согласно Закону о бухгалтерском учете № 402-ФЗ [5], федеральным стандартам бухгалтерского учета, а также другим нормативным актам. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляет штатный бухгалтер, который обеспечивает правильность постановки учета, его достоверность,

осуществляет контроль за сохранностью, рациональным и экономным использованием всех активов предприятия. Также в обязанности бухгалтера входит ведение налогового учета.

Организация бухгалтерского учета на рассматриваемом предприятии – это комплекс связанных функций, в числе которых:

- 1) формирование учетной политики и других локальных нормативных актов;
- 2) учет:
 - а) активов (основных средств, материалов);
 - б) расчетов на оплату труда работников предприятия;
 - в) движения денежных средств;
 - г) учет расчетов (с бюджетом, поставщиками, заказчиками и пр.);
 - д) затрат на производство работ и выявление финансового результата;
- 3) организация полного, своевременного документооборота;
- 4) инвентаризация имущества и обязательств;
- 5) составление достоверной бухгалтерской отчетности.

Предприятие использует рабочий план счетов, включающий необходимые счета. Бухгалтерский учет автоматизирован с помощью программы 1С: Бухгалтерия 8.3, формирующей учетные регистры синтетического и аналитического учета; отчетность передается в ИФНС, внебюджетные фонды, органы статистики с помощью программы СБИС ЭО; оперативная работа с кредитной организацией строится с помощью программы Клиент-банк. В качестве информационного ресурса используется Консультант Плюс.

Малые предприятия, имеющие объем выручки от выполнения работ за предшествующий отчетному год, превышающий 400 млн руб., или сумму активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года, превышающую 60 млн. руб. (ст. 5 Закона об аудиторской деятельности № 307-ФЗ [4]), попадают под обязательную аудиторскую проверку бухгалтерской отчетности и теряют право вести упрощенный бухучет (п. 5 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете № 402-ФЗ [5]). Сумма активов баланса на конец 2018 г. составляет 39 млн. руб.,

значит ООО «ЭСПИ» имеет право применять упрощения в бухучете, однако бухгалтеру следует контролировать величину активов бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский учет ведется с использованием Рабочего плана счетов, который отражает специфику хозяйственной деятельности организации и отвечает потребностям управленческого учета. Используются регистры бухучета, перечень и форма которых определены в программе 1С.

Отчетным периодом для составления бухгалтерской отчетности является год. Для составления годовой бухгалтерской отчетности применяются формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (п. 30, п. 85 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ [6]; п. 6.1 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»). Перед составлением годового баланса проводится инвентаризация имущества и обязательств.

В бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики отражаются перспективно.

Существенная ошибка, выявленная после даты подписания годовой бухгалтерской отчетности, исправляется записями за текущий период по соответствующим счетам бухучета в том месяце, в котором выявлена ошибка, без ретроспективного пересчета бухгалтерской отчетности. Критерий для определения уровня существенности устанавливается в размере 10 % от статьи бухгалтерской отчетности.

Доходы и расходы в бухучете определяются по методу начисления.

Объект принимается к учету в качестве основного средства, если он предназначен для использования в уставной деятельности организации, для управленческих нужд. При этом должны одновременно соблюдаться условия:

- 1) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть свыше 12 месяцев;
- 2) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- 3) стоимость объекта превышает 100 000 руб.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, при этом затраты, которые непосредственно связаны с покупкой основных средств, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности по мере возникновения. По каждому основному средству срок полезного использования устанавливается в соответствии с Классификатором основных средств, подлежащих амортизации. Стоимость объектов ОС погашается посредством начисления амортизации. Амортизация по всем объектам основных средств начисляется линейным способом ежемесячно. Переоценка основных средств не производится.

Активы со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью не более 40 000 руб. списываются по мере их передачи в эксплуатацию. Стоимость инструментов, переданных в производство, списывается единовременно в момент передачи в производство. Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, единовременно списывается в расходы в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам.

Приобретаемые материальные запасы отражаются в учете по цене поставщика (фактической). Затраты, которые непосредственно связаны с их покупкой, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности по мере возникновения. Все виды МПЗ отражаются в учете по ценам их приобретения у поставщиков. ТЗР, связанные с приобретением материалов, учитываются на отдельном субсчете. По итогам месяца ТЗР списываются на финансовый результат пропорционально материалам. При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии все группы материалов оцениваются по средней себестоимости. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается.

Расходы, отраженные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», ежемесячно включаются в себестоимость продаж в качестве условно-постоянных (методом директ-костинг) на счет 90 субсчет «Управленческие расходы».

Расходами, которые относятся на себестоимость продукции и работ, признаются: все материальные расходы; расходы на оплату труда персонала, участвующего

щего в процессе производства (кроме административно-управленческого персонала); начисленные суммы взносов на обязательное страхование (пенсионное, социальное, медицинское); суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым в процессе производства; расходы на приобретение работ и услуг производственного характера. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, отражаются по дебету счета 20 «Основное производство».

Производство заграждений выполняется по заказам, поэтому готовая продукция отражается по фактической себестоимости на счете 43 «Готовая продукция» субсчет «Готовая продукция по фактической себестоимости». При передаче на продажу для оценки готовой продукции используется метод списания по себестоимости единицы. НЗП оценивается по стоимости материалов.

В процессе хозяйственной деятельности у предприятия возникают прочие доходы и расходы, связанные с обычным видом деятельности, но не составляющие его цели, которые отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»: поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и сопутствующих товаров (элементов конструкций), возмещение причиненных организацией убытков, отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, расходы (проценты) по займам и кредитам.

Резерв по сомнительным долгам создается на суммы свыше 100 тыс. руб.

Расходы будущих периодов (расходы по обязательному страхованию, неисключительные права на справочно-правовую систему, неисключительные права на антивирусное программное обеспечение) равномерно распределяются между расходами следующих отчетных периодов в течение срока действия договора.

В организации применяется окладно-премиальная система оплаты труда согласно штатному расписанию и «Положению о премировании». Оценочное обязательство на предстоящую оплату отпусков сотрудникам не создается.

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [8] не применяется. Текущий налог на прибыль определяется по данным налогового учета. Разницы, обусловленные различиями в ведении бухгалтерского и налогового учета, не отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Поскольку ООО «ЭСПИ» является субъектом малого предпринимательства и не попадает под обязательный аудит, то имеет право организовать бухгалтерский учет с учетом некоторых преференций, предоставляемых малому бизнесу, и принципа рациональности, позволяющих снизить трудоемкость учетного процесса:

1) закрепляет некоторые способы учета, разрешенные СМП (упрощенный порядок признания расходов, упрощенный учет процентов по кредитам и займам; упрощенный порядок исправления ошибок; перспективное отражение в отчетности последствий изменения учетной политики; резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается; оценочное обязательство на предстоящую оплату отпусков не создается; ПБУ 18/02 не применяется; для годовой бухгалтерской отчетности применяются формы Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах);

2) содержит положения, которые сближают бухгалтерский и налоговый учет (линейный метод амортизации ОС; оценка ТМЦ при выбытии по средней стоимости; приобретенные материалы отражаются по фактической цене).

Бухгалтеру следует контролировать сумму активов баланса: в случае превышения активом баланса величины 60 млн. руб. малое предприятие должно будет провести обязательный аудит (ст. 5 Закона об аудиторской деятельности № 307-ФЗ [4]).

В настоящее время партнерами предприятия являются не только малые, но и средние (крупные) предприятия. Для таких пользователей отчетности информация должна быть представлена в формате, вызывающем у них доверие, также предприятие планирует участие в тендерах, что требует полной финансовой отчетности.

Таким образом, при организации учета в ООО «ЭСПИ» существует проблема, насколько полно с учетом ограниченности ресурсов необходимо организовать

учет: формируемая информация должна быть полезной для управления (анализа) и внешних пользователей. В настоящее время бухгалтерский учет в большей степени ориентирован на упрощение учета, чем на предоставление полной информации, что не соответствует целям развития предприятия.

1.3 Ведение налогового учета в ООО «ЭСПИ»

Организация налогового учета на малом предприятии определяется выбором системы налогообложения: НК РФ предусматривает для малых субъектов право выбора упрощенной либо общей системы налогообложения. На практике малые предприятия, как правило, выбирают упрощенную систему налогообложения. Часто в процессе роста масштабов деятельности малому предприятию приходится переходить с УСН на ОСН, либо бизнес дробится для сохранения УСН. Такой подход несет большие налоговые риски.

С момента основания ООО «ЭСПИ», нацеленное на рост и развитие, применяет общую систему налогообложения. Выбранный режим налогообложения не содержит каких-либо льгот для малых предприятий, но малые предприятия вынуждены его использовать, чтобы быть конкурентными. Выбор режима налогообложения был обусловлен режимом налогообложения предполагаемых контрагентов. Контрагентами являются юридические лица (в том числе государственные учреждения), применяющие общую систему налогообложения. Как правило предприятия, уплачивающие НДС, стараются приобретать продукцию у юридических лиц, также применяющих общую систему налогообложения, чтобы поставить НДС к возмещению.

Применение малым предприятием общей системы налогообложения ставит проблему взаимодействия бухгалтерского и налогового учета: от сближения на микропредприятиях с небольшим спектром хозяйственных операций, до полного исключения влияния налогового учета на бухгалтерский учет на малых предприятиях со сложными условиями хозяйствования.

В результате применения общей системы налогообложения предприятие уплачивает следующие налоги: налог на прибыль, НДС, транспортный налог, НДФЛ, страховые взносы. На балансе предприятия имеется только движимое имущество, поэтому с изменением налогового законодательства налог на имущество с 2019 г. не уплачивается. Налоговый учет в ООО «ЭСПИ» ведется с целью исчисления налогов, контроля полноты и своевременности перечисления налогов в соответствующие бюджеты. За правильность отражения данных в регистрах налогового учета по исчислению налогов несет ответственность бухгалтер ООО «ЭСПИ».

Предприятие при постановке налогового учета вправе выбирать, вести ли автономный налоговый учет или налоговый учет, опирающийся на данные бухгалтерского учета [51]. В рассматриваемой организации налоговый учет ведется на основе бухгалтерских регистров, дополняемых по мере необходимости, т.к. спектр хозяйственных операций относительно невелик, количество расхождений между бухгалтерским учетом и порядком определения налогооблагаемой прибыли не большое, но со временем увеличивается. Такая организация налогового учета является более рациональной, т.к. позволяет исключить дублирование информации, контролировать ввод данных, снизить трудоемкость и тем самым сократить затраты.

Налоговый учет на предприятии ведется на основании общих принципов, закрепленных Налоговым Кодексом РФ [2] (далее – НК РФ):

1) принцип последовательности применения норм и правил налогового учета от одного налогового периода к другому (ст. 313 НК РФ);

2) принцип непрерывности отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (ст. 314 НК РФ);

3) принцип равномерности признания доходов и расходов, согласно которому расходы организации должны быть списаны в уменьшение финансового результата того отчетного периода, в котором организация получила доходы благодаря данным расходам (п. 2 ст. 271 НК РФ).

В налоговом учете ООО «ЭСПИ» применяются:

1) первичные документы налогового учета, которые обеспечивают сведения, необходимые для исчисления налогов (первичные документы, отвечающие требованиям бухгалтерского законодательства, счета-фактуры и др.);

2) аналитические регистры налогового учета (книги покупок и продаж, справки-расшифровки, специальные расчеты, в которых группируются данные первичных учетных документов (по нормируемым расходам, от уступки права требования долга, по расходам, не учитываемым в целях налогообложения, расходы по ОС, поступившим в лизинг));

3) расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период, исходя из данных налогового учета.

Отчетными периодами по налогу на прибыль являются первый квартал, полугодие и девять месяцев. Декларация подается не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода. С текущего года предприятие уплачивает ежемесячные авансовые платежи, исчисленные исходя из суммы авансового платежа за прошлый период, с поквартальной доплатой (т.е. в общем порядке), т.к. выручка за четыре последних квартала превысила 60 млн. руб. В течение каждого отчетного периода уплачиваются ежемесячные авансовые платежи, рассчитанные по итогам предыдущего отчетного периода, а по окончании отчетного периода авансовый платеж, рассчитанный по итогам этого периода, сравнивается с суммой уплаченных ежемесячных платежей, сделанных в рамках данного периода, и производится доплата (или учитывается переплата).

При определении налоговой базы по налогу на прибыль доходы и расходы признаются методом начисления. Учет расчетов по налогу ведется непрерывно нарастающим итогом в разрезе уровней бюджетов (федеральный, бюджет субъекта РФ), а также в разрезе вида задолженности (недоимка по основной сумме налога, пени, штрафы).

В составе амортизируемого имущества учитываются объекты, соответствующие требованиям ст. 256 и ст. 257 НК РФ, срок эксплуатации которых превышает 12 месяцев. Объекты, вновь вводимые в эксплуатацию, учитываются в качестве

амортизируемого имущества, если их первоначальная стоимость превышает 100 тыс. руб. Для начисления амортизации по всем основным средствам используется линейный метод.

Для определения размера материальных расходов стоимость материалов, используемых при выполнении работ, определяется по средней стоимости.

Стоимость инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым, включается в материальные расходы одновременно по мере ввода в эксплуатацию (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ).

С учетом специфики деятельности и экономического обоснования к прямым расходам для целей налогообложения относятся затраты, которые в регистрах бухгалтерского учета включаются в себестоимость работ:

- 1) расходы на приобретение материалов, используемых при производстве и выполнении работ;
- 2) расходы на оплату труда производственных рабочих и монтажников;
- 3) суммы начисленной амортизации по производственному оборудованию;
- 4) расходы на приобретение работ и услуг производственного характера (субподряд).

Прямые расходы распределяются между выполненными и невыполненными работами пропорционально доле прямых затрат в плановой (сметной) стоимости работ (ст. 319 НК РФ).

Расходы будущих периодов признаются равномерно в течение срока действия договора, так же, как и в бухгалтерском учете.

При расчете налоговой базы по налогу на прибыль имеются различия с бухгалтерским учетом, как отмеченные в учетной политике, так и возникающие при учете отдельных операций:

- 1) в признании расходов по активам стоимостью от 40 тыс. до 100 тыс. руб.: в налоговом учете лимит по основным средствам 100 тыс. руб., а в бухучете –

40 тыс. руб.; возникает разница в учете активов от 40 тыс. до 100 тыс. руб. – в бухгалтерском учете они списываются постепенно, а в налоговом учете сразу;

2) при формировании резерва по сомнительным долгам;

3) в признании расходов по договору лизинга (имущество на балансе лизингополучателя):

а) первоначальная стоимость предмета лизинга различается в бухгалтерском и налоговом учете, соответственно различается начисляемая и принимаемая в расходы амортизация (пп. 2 и 4 ст. 259 НК РФ);

б) в налоговом учете в расходы по договору включают лизинговые платежи за вычетом налоговой амортизации предмета лизинга (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ);

в) возмещение расходов лизингодателю по договору КАСКО не принимается в расходы, т.к. не соответствует п. 1 ст. 252 НК РФ; в бухгалтерском учете принимается.

4) по НДС, выделенному в чеках ККМ: расходы в сумме НДС признаются в бухгалтерском учете, но не учитываются для целей налогообложения прибыли [42].

Подтверждением данных налогового учета являются формы аналитических регистров по налоговому учету. Рабочий план счетов предусматривает аналитику, необходимую для налогового учета. Данные по счетам учета содержат следующую информацию:

1) суммы доходов и расходов;

2) сумму задолженности по расчетам с бюджетом.

Однако данные по счетам учета не показывают порядок определения расходов, учитываемых в целях налогообложения. Такую информацию можно собрать в налоговом регистре. Для целей налогового учета по налогу на прибыль организации должны самостоятельно разрабатывать и указывать в учетной политике формы регистров налогового учета. НК РФ предусматривает возможность использования бухгалтерских регистров в качестве налоговых, и предприятие вправе самостоятельно решать, какие регистры разрабатывать в качестве регистров налогового учета, где предприятие будет пользоваться регистрами бухгалтерского учета, а в

каких случаях дополнит эти регистры необходимыми налоговыми данными (ст. 313 НК РФ). Поскольку между бухгалтерским и налоговым учетом ООО «ЭСПИ» имеется ряд расхождений, то распечатки по счетам бухгалтерских программ не могут являться регистрами налогового учета. Для того, чтобы отразить специфику расходов предприятия, учесть налоговые разницы по статьям, имеющим расхождения в бухгалтерском и налоговом учете, вести контроль расчета налоговой базы по налогу на прибыль, повысить прозрачность расчета и снизить налоговые риски необходимо разработать регистр налогового учета. Налоговое законодательство предусматривает штраф за отсутствие регистров налогового учета, т.к. это трактуется как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ).

При реализации используется одна ставка НДС для всех операций – 20 %. Суммы частичной оплаты предстоящих работ облагаются по расчетной ставке 20/120. Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является квартал. Предприятие ежеквартально сдает налоговую декларацию по НДС и уплачивает НДС.

В текущем году предприятие заключило договор лизинга, по которому на балансе лизингополучателя находится транспортное средство. Поскольку транспортное средство зарегистрировано на предприятие, то появилась обязанность по уплате транспортного налога. Транспортный налог является региональным налогом и рассчитывается по ставке 50 руб. / л. с. По транспортному налогу необходимо ежеквартально рассчитывать и уплачивать авансовые платежи, а по итогам года сдать налоговую декларацию и уплатить налог.

ООО «ЭСПИ» отчитывается об исчисленном и удержанном налоге на доходы физических лиц в качестве налогового агента за своих сотрудников. Предприятие представляет отчетность по НДФЛ как итогам каждого квартала (полугодия, девяти месяцев и года) в целом по всем физическим лицам (расчет 6-НДФЛ), так и по итогам года отдельно на каждое физическое лицо (справки 2-НДФЛ).

Предприятие уплачивает страховые взносы на обязательное социальное страхование (ПФР, ФОМС, ФСС). Объектом обложения признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, работающих по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год, по окончании которых предприятие представляет расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам. Уплачивать взносы по трудовым договорам необходимо ежемесячно, а по договорам ГПХ после подписания акта выполненных работ.

Таким образом, применение ООО «ЭСПИ» общей системы налогообложения ставит проблему взаимодействия бухгалтерского и налогового учета: сближать или разводить бухгалтерский и налоговый учет, или выбрать компромиссный вариант.

При анализе учетной политики ООО «ЭСПИ» и осуществляемых хозяйственных операций выявлены различия в бухгалтерском и налоговом учете, как отмеченные в учетной политике, так и возникающие при учете отдельных операций. В настоящее время предприятие не применяет ПБУ 18/02, поэтому приходится применять иные несистемные методические приемы для выявления взаимосвязи бухгалтерской и налоговой прибыли, что не позволяет сделать учет прозрачным, поэтому актуален вопрос о целесообразности применения ПБУ 18/02.

Также выявлено, что на предприятии налоговый учет ведется по стандартным формам программного обеспечения, которые не отражают специфику расходов и доходов предприятия, что затрудняет расчет и контроль расчета налога на прибыль. Необходимо разработать сводный регистр по налогу на прибыль, который отражал бы специфику предприятия.

1.4 Практика внутреннего контроля в ООО «ЭСПИ»

Закон о бухгалтерском учете № 402-ФЗ [5] обязывает все предприятия организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной

жизни, а предприятия, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту, обязаны организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Цели внутреннего контроля не закреплены нормативными документами, поэтому предприятие определяет цель и задачи внутреннего контроля самостоятельно, исходя из целей своего развития. Внутренний контроль не является самоцелью, но должен служить повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности и обеспечению непрерывности деятельности, поэтому он должен экономически оправдывать свое существование в рамках организации: экономический эффект от его функционирования должен превышать затраты на его построение и поддержание.

На конец 2018 г. предприятие не подлежало обязательному аудиту, однако бухгалтеру следует контролировать величину активов баланса: в случае превышения указанного критерия свыше 60 млн. руб. малое предприятие должно будет провести обязательный аудит (ст. 5 Закона об аудиторской деятельности № 307-ФЗ [4]).

В процессе проведения аудита субъектов малого предпринимательства особое внимание уделяется системе внутреннего контроля, функционирующей в организации. Для прохождения аудита и получения положительного заключения необходимы достаточные процедуры внутреннего контроля, т.к. они влияют на оценку риска аудиторов. В п. 3.1 стандарта аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов» [12] отмечается, что, если из-за недостатков этой системы, связанных с особенностями хозяйствования малых экономических субъектов, получение надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для подготовки полноценного аудиторского заключения, не представляется возможным, аудиторской организации целесообразно отказаться от работы с данным экономическим субъектом. Поэтому предприятию следует продумать систему внутреннего контроля.

Общими целями внутреннего контроля хозяйственной деятельности предприятия являются [16]:

- 1) эффективность и результативность финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- 2) формирование достоверной финансовой отчетности;
- 3) соответствие хозяйственной деятельности предприятия действующему законодательству и иным нормативным актам.

Порядок организации внутреннего контроля законодательно и нормативно не регламентирован, поэтому руководитель предприятия определяет его самостоятельно, ориентируясь на цели предприятия. Порядок организации и функционирования внутреннего контроля зависит от размеров и структуры предприятия. Поскольку рассматриваемое предприятие существует длительное время, то уже сложилась некоторая система внутреннего контроля.

Процесс развития внутреннего контроля тесно связан с процессом развития самого предприятия. Организация внутреннего контроля в ООО «ЭСПИ» обусловлена такими особенностями малого предприятия, как ограниченность ресурсов, особо высокие внешние риски, небольшие масштабы хозяйственной деятельности, небольшой спектр хозяйственных операций, единство функций собственности и управления. С учетом ограниченных ресурсов малого предприятия объем процедур внутреннего контроля должен быть разумным [56]. Поэтому, в ООО «ЭСПИ» нет штатного контролера, а функции внутреннего контроля выполняют директор организации в отношении управления всей хозяйственной деятельностью предприятия, главный инженер – в отношении производства и монтажа конструкций, сметных и проектных работ, и бухгалтер – в отношении обработки и принятия к учету хозяйственной информации. Главный инженер и бухгалтер предприятия несут ответственность перед директором каждый за свою зону ответственности. Таким образом, функции контроля делегируются отдельным сотрудникам, что позволяет экономить средства на отдельной штатной единице (структурно-функциональный внутренний контроль).

Таким образом, на предприятии существуют два направления в порядке осуществления внутреннего контроля – в виде комплекса контрольных мероприятий

за хозяйственной деятельностью и специальных контрольных процедур, связанных с формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности, при этом функции между центрами ответственности и субъектами контроля не разделены.

Экономический контроль в узком понимании – это контроль информационных систем бухгалтерского и, в какой-то мере, налогового учета, контроль качества сбора и интерпретации информации [63]. С учетом требования достоверности отчетной информации, предоставляемой предприятием, внутренний контроль должен быть достаточным для получения качественной информации.

Основными задачами внутреннего контроля на предприятии в отношении бухгалтерского учета являются [58]:

- 1) проверка достоверности и полноты учетных данных (бухгалтерского и налогового учета) для обеспечения уверенности в достоверности бухгалтерской и налоговой отчетности;
- 2) контроль сохранности всех видов активов;
- 3) анализ хозяйственных операций, которые могут оказать существенное влияние на финансовое положение хозяйствующего субъекта и др.

Основными задачами внутреннего контроля на предприятии в отношении налогового учета являются:

- 1) сверка расчетов по налогам и страховым взносам с бюджетом;
- 2) своевременность уплаты налогов.

Основой организации и функционирования системы внутреннего контроля являются следующие компоненты [16, 19]:

- 1) контрольная среда;
- 2) оценка рисков;
- 3) контрольная деятельность;
- 4) информация и коммуникация;
- 5) мониторинг осуществления внутреннего контроля.

Система элементов внутреннего контроля является концептуальной и носит универсальный характер, т.е. подходит для организации контроля на предприятии любой специфики, и для любого объекта контроля.

Контрольная среда малого предприятия «ЭСПИ» служит основой для всех компонентов внутреннего контроля, выражает и демонстрирует персоналу всех уровней важность внутреннего контроля, обеспечивая внутреннюю дисциплину, и имеет свои особенности. Контрольная среда обусловлена организационной структурой предприятия, технологическим и бизнес процессами. Субъективными факторами, влияющими на контрольную среду со стороны руководства, являются этические ценности, принципы управления, следование законодательству. Преобладающее влияние собственника бизнеса на все стороны деятельности предприятия и его понимание значения внутреннего контроля, с одной стороны, способствует повышению контроля всего хозяйственного процесса, с другой стороны, – может отрицательно влиять на достоверность бухгалтерской и налоговой отчетности [55, 57, 62]. Именно собственник (руководитель) определяет объем и структуру контрольных процедур, что в итоге влияет на эффективность контроля.

Также, поскольку ведение учета и составление отчетности на малом предприятии осуществляет один бухгалтер, то, с одной стороны, ему хорошо известны особенности учета и зоны повышенного риска, которые необходимо контролировать, с другой стороны, бухгалтер малого предприятия, наряду с ведением бухгалтерского учета, занимается выполнением других функциональных обязанностей (решением юридических и кадровых вопросов, вопросов планирования и бюджетирования и др.), из-за чего ослабляется внутренний контроль. Таким образом, бухгалтер тесно взаимодействует с руководителем-собственником предприятия, при этом контроль ограничен задачами, которые ставит перед бухгалтером руководитель предприятия. Субъективными факторами, влияющими на контрольную среду, являются этические ценности и компетентность бухгалтера [57, 62].

Элементами контрольной среды являются организация бухгалтерского и налогового учета на предприятии (учетная политика предприятия), внутренняя отчетность, внутренние локальные документы (Правила внутреннего трудового распорядка, штатное расписание, приказы, должностные инструкции и др.), профессиональная компетентность и этика бухгалтера.

В процессе деятельности предприятие сталкивается с рисками, которые представляют собой угрозу не достижения предприятием своих целей, поэтому, одним из элементов внутреннего контроля должна быть оценка значимых рисков. Оценка рисков включает в себя выявление и анализ потенциальных и существующих рисков для предприятия. На рассматриваемом малом предприятии эта задача решается непосредственно собственником в процессе управления предприятием. Глубокое понимание технологического процесса, непосредственное участие в бизнес-процессе, а также тесное взаимодействие с контрагентами, позволяют собственнику оперативно выявлять внешние риски, по отношению к которым малое предприятие может быть особенно уязвимо.

В целях проводимого исследования представляет интерес зона ответственности бухгалтера. Серебрякова Т.Ю. подразделяет бухгалтерские риски на «операционные, риски несоблюдения законов и правил, риски финансовой отчетности» [63].

С учетом отмеченных целей внутреннего бухгалтерского контроля и для снижения риска искажения бухгалтерской отчетности основными процедурами внутреннего бухгалтерского контроля в ООО «ЭСПИ» являются:

- 1) проверка первичных учетных документов, внутренних локальных документов на соответствие действующему законодательству (все принимаемые к учету документы проверяются на соответствие факту хозяйственной деятельности, действующему законодательству, нормативным актам, локальным актам, принятым в организации);
- 2) санкционирование хозяйственных операций, что подтверждает правомочность принятия их к учету (ежегодно и по мере необходимости директор издает приказ с перечнем лиц, имеющих право подписи на первичных документах);

3) документальное подтверждение бухгалтерских записей (все записи в регистрах бухгалтерского учета осуществляются на основе первичных учетных документов, либо на основе расчетов, оценочные значения основываются на расчетах);

4) контроль взаимосвязанных операций (соотнесение перечисления денежных средств в оплату материальных ценностей с оприходованием материалов и основных средств и др.);

5) контроль правильности отражения в учете нестандартных операций (сложные операции, встречающиеся в учете впервые, либо по которым не разработана методика учета);

6) сверка взаиморасчетов с дебиторами и кредиторами (проводится периодически в конце каждого квартала при возникновении необходимости и в обязательном порядке перед составлением годовой бухгалтерской отчетности для подтверждения сумм дебиторской и кредиторской задолженности);

7) сверка данных учета с выписками из банка;

8) проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

9) обеспечение сохранности и конфиденциальности информации (санкционирование доступа к программе 1С: Бухгалтерия, Клиент-банк, Электронная отчетность, авторизация ввода информации в программу 1С: Бухгалтерия, ограничение физического доступа к первичным документам, регистрам учета, персональным данным сотрудников);

10) архивирование информационной базы программы 1С, использование анти-вирусных программ и другие технические средства защиты информации.

Для внутренних процедур характерны три этапа контроля фактов хозяйственной жизни: предварительный (инвентаризация объектов, санкционирование хозяйственных операций), текущий (проверка расчетов, сверка взаиморасчетов, соблюдение установленных сроков составления отчетности и др.) и последующий (недопущение появления выявленных ошибок в будущем).

Функционирование внутреннего контроля обеспечивается своевременной информацией. Информационный обмен, как элемент внутреннего контроля, состоит из процедур и записей, установленных для инициирования, занесения, обработки и обобщения операций предприятия. На предприятии действует автоматизированная информационная система. Между подразделениями и сотрудниками развита неофициальная система коммуникаций, что, с одной стороны, предполагает своевременную передачу информации, а с другой – неформальность переходов в перекладывание ответственности между сотрудниками. Бухгалтер в рамках своих функциональных обязанностей контролирует документооборот, создает отчеты, которые необходимы для управления предприятием. Эффективность коммуникаций обеспечивается информационными потоками вниз и вверх, а также между подразделениями предприятия [58]. При выполнении процедур внутреннего контроля бухгалтер передает значимую информацию руководителю, главному инженеру, контролирует подотчетных лиц, а также осуществляет внешние связи с контрагентами и регулирующими органами. Построение информационных систем обусловлено целями предприятия.

Мониторинг предусматривает оценку качества работы внутреннего контроля на предприятии, как периодическую, так и постоянную. Оценить качество работы внутреннего контроля в отношении бухгалтерского учета возможно, оценивая, качество формируемой отчетности. Поскольку на предприятии функции контроля выполняются самим субъектом контроля, то с одной стороны возможно более детальное изучение слабых сторон внутреннего контроля, а с другой стороны, снижение объективности оценки внутреннего контроля, т.к. бухгалтер самостоятельно проверяет свою работу.

Организация внутреннего контроля в отношении бухгалтерского учета в ООО «ЭСПИ» подчинена следующим принципам [58]:

- 1) содержание и организация внутреннего контроля, его цели и задачи отвечают цели и задачам, стоящим перед предприятием;

- 2) степень сложности внутреннего контроля предприятия соответствует степени сложности бизнеса;
- 3) внутренний контроль действует на постоянной основе;
- 4) контрольная функция закрепляется за одним центром ответственности;
- 5) внутренний контроль организован рационально, с учетом ограниченных ресурсов предприятия.

Принимая во внимание обязанность экономических субъектов организовать внутренний контроль и вероятность в ближайшей перспективе попасть под критерии обязательного аудита, была проведена оценка достаточности процедур внутреннего контроля, используемых на предприятии, которая показала, что не все объекты со значительным уровнем риска охвачены процедурами внутреннего контроля: в недостаточной мере контролируются расчеты с бюджетом по налогам и налоговые риски. Налоговые риски возникают в процессе формирования и начисления налоговых платежей, при их погашении, а также при исполнении иных налоговых обязанностей. «Объективной причиной их возникновения является неопределенность элементов среды функционирования предприятия-налогоплательщика, субъективной – неопределенность в действиях бухгалтера» [76].

Внутренний контроль за правильностью, своевременностью и полнотой расчетов с бюджетом по налогам и страховым взносам можно определить, как совокупность методик и процедур, применяемых руководством организации в качестве средств для обеспечения правильности исчисления налогооблагаемых баз и составления налоговой отчетности, своевременности и полноты перечисления налогов [35]. В этом направлении предприятие проводит сверку расчетов по налогам и страховым взносам с бюджетом, контролирует своевременность уплаты налогов.

ООО «ЭСПИ» исчисляет и уплачивает налог на прибыль. Платежи по налогу на прибыль являются существенными (Приложение Б), а риски обнаружения налоговыми органами ошибок и нарушений законодательства, допущенных при расчете налога, риски снятия расходов и доначисления налога на прибыль – высокими [65].

Внутренний контроль расчетов с бюджетом осуществляется на следующих стадиях учетного процесса: формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения; разработки форм регистров налогового учета; сбора необходимой информации в регистрах бухгалтерского и налогового учета; использования полученной информации; устранения ошибок и принятие нового управленческого решения [35].

Исполнение налоговых обязательств по налогу на прибыль для малого предприятия связано с рисками использования методов налоговой оптимизации, правильностью формирования налоговой базы, экономической обоснованностью и юридическим оформлением документов, подтверждающих расходы, доначислению налогов по результатам выездной проверки, оспариванию позиции налогоплательщика, также существует риск снятия расходов и доначисления налогов из-за недобросовестных контрагентов [51, 75].

Несмотря на вероятность и существенность отмеченных рисков на предприятии не разработаны процедуры внутреннего контроля, которые позволили бы контролировать правильность расчета суммы налога на прибыль, минимизировать риски при исчислении налога на прибыль.

Отсутствие внутреннего контроля расчета налога на прибыль может привести к дополнительным расходам в виде доначисления налога, штрафов, пени, поэтому существует необходимость в разработке процедур внутреннего контроля, охватывающих расчет налога на прибыль.

Внутренний контроль в ООО «ЭСПИ» построен с учетом ограниченности финансовых и трудовых ресурсов: функции внутреннего контроля в отношении учета осуществляет бухгалтер. Процедуры внутреннего контроля на предприятии существуют как методы ведения бухгалтерского учета (самоконтроль), необходимые, но, на современном этапе развития финансово-хозяйственной деятельности, уже не достаточные. Анализ существующих процедур внутреннего контроля на предприятии показал, что в настоящее время не разработаны процедуры внутреннего кон-

троля налоговых расчетов. Также отсутствует внутренний документ, определяющий концепцию внутреннего контроля и регламентирующий порядок организации системы внутреннего контроля.

Выводы по разделу один

Анализ существующей на предприятии практики учета хозяйственных процессов, ведения налогового учета и существующих процедур внутреннего контроля позволил определить проблемы, требующие решения на современном этапе развития предприятия в соответствии с его целями развития.

ООО «ЭСПИ» является малым предприятием и действует на рынке более 15 лет. Анализ динамики основных финансовых показателей за 2017-2018 г. показал устойчивое развитие и рост масштабов деятельности, что характеризует ООО «ЭСПИ» как стабильно развивающееся малое предприятие.

При организации бухгалтерского учета на предприятии учтены следующие факторы: организационно-правовая форма, масштаб предприятия, вид деятельности и особенности ведения основных производственных процессов. На конец 2018 г. сумма активов баланса не превышает 60 млн. руб., соответственно предприятие не подлежит обязательному аудиту, что дает право использовать упрощения в бухгалтерском учете.

В настоящее время партнерами предприятия являются не только малые, но и средние предприятия, а также предприятие планирует участие в тендерах. Для средних (крупных) предприятий информация должна быть представлена в формате, вызывающем у них доверие.

При организации учета в ООО «ЭСПИ» существует проблема, насколько полно с учетом ограниченности ресурсов необходимо организовать учет, т.к. формируемая информация должна быть полезной для управления и внешних пользователей. В настоящее время объем формируемой финансовой отчетности не соответствует этому требованию.

С момента регистрации малое предприятие «ЭСПИ» применяет общую систему налогообложения, что ставит проблему взаимодействия бухгалтерского и налогового учета: сближать или разводить бухгалтерский и налоговый учет, или же выбрать компромиссный вариант.

При анализе учетной политики и осуществляемых хозяйственных операций выявлены различия в бухгалтерском и налоговом учете, как отмеченные в учетной политике, так и возникающие при учете отдельных операций. В настоящее время предприятие не применяет ПБУ 18/02, что не позволяет сделать учет прозрачным, поэтому актуален вопрос о целесообразности применения ПБУ 18/02.

Также выявлено, что на предприятии налоговый учет организован на основе данных бухгалтерского учета и ведется по стандартным формам программного обеспечения, которые не отражают специфику расходов и доходов предприятия, что затрудняет расчет и контроль расчета налога на прибыль. Необходимо разработать сводный регистр по налогу на прибыль, который отражал бы специфику предприятия.

Внутренний контроль учета требует существенных затрат, поэтому в ООО «ЭСПИ» контроль существует как методы ведения бухгалтерского учета (самоконтроль), необходимые, но, на современном этапе развития хозяйственной деятельности, не достаточные. Функции внутреннего контроля в отношении учета осуществляет бухгалтер. Отсутствует внутренний документ, регламентирующий порядок организации системы внутреннего контроля. Поэтому, необходимо изучить подходы специалистов по организации внутреннего контроля в СМП.

Таким образом, выявлены проблемы в организации учета и внутреннего контроля. Предприятие нацелено на сотрудничество со средними (крупными) предприятиями, т.е. возросли требования к качеству учета и отчетности, при этом ресурсы ограничены, что требует новых и нестандартных подходов к организации учета и внутреннего контроля. Во второй главе работы рассмотрены подходы специалистов к проблемам, выявленным в организации учета и внутреннего контроля на предприятии.

2 ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ

2.1 Дифференцированный подход к организации учетного процесса

В настоящее время нормативно не установлено единых организационных, методических и технологических норм по организации эффективной системы ведения бухгалтерского учета, поэтому основная работа по организации информационной системы бухгалтерского учета, отвечающей современным требованиям, фактически передана предприятию. Предприятие имеет возможность создать систему учета, ориентированную на реализацию выбранной предприятием стратегии развития [73].

Эффективность учета определяется не только соответствием системы учета действующему законодательству РФ, адекватностью учетных данных хозяйственным процессам, но также соответствием информации целям управления экономическим субъектом. Поэтому, основной критерий эффективности данных бухгалтерского учета – полезность информации, т.е. соответствие потребностям пользователей [44, 69]. Бухгалтерская отчетность должна давать собственникам бизнеса и иным заинтересованным лицам представление о реальном финансовом и имущественном положении организации. При определении полезности информации необходимо рассмотреть группы пользователей информации бухгалтерского учета и изучить их потребности.

Руководитель предприятия имеет возможность получить любую финансовую информацию о хозяйственной деятельности, т.к. у него имеется возможность определять форму, порядок и содержание любых сведений. На малом предприятии руководитель принимает непосредственное участие в производственном процессе, поэтому восприятие им информации отличается всесторонностью и глубиной. При этом, он заинтересован в том, чтобы информация для внешних пользователей была привлекательна.

В малом бизнесе, как правило, инвесторами и учредителями выступают руководители малого предприятия, т.е. в одном лице объединяются интересы внешних и внутренних пользователей, что влияет на содержание и восприятие бухгалтерской информации [40].

Малый бизнес, в отличие от крупного, не имеет возможности привлечения капитала крупных инвесторов, поэтому на первый план выходит возможность получения займа или отсрочки платежа при получении товаров, услуг (товарного кредита). Поэтому и займодавцы, и поставщики, сотрудничающие на условиях предоставления отсрочки платежа, очень важны для малого предприятия, т.к. являются его внешними кредиторами. В связи с высокими рисками их интересует способность малого предприятия погасить обязательства, и получить такую информацию они могут из бухгалтерской отчетности [40].

Обязательным пользователем бухгалтерской отчетности является государство в лице налоговых органов и органов статистики.

Таким образом, исходя из особенностей малого бизнеса, разные пользователи бухгалтерской отчетности малого предприятия имеют свои интересы в информации. При этом пользователи информации о СМП могут совмещать в одном лице интересы внешних и внутренних пользователей.

Шевелев А.Е. отмечает, что «многообразие внешних пользователей, имеющих разные информационные интересы, ставит перед предприятием сложную задачу: одновременно удовлетворить запросы всех пользователей. Для этого выбирается компромиссный вариант представления отчетности, рассчитанный в первую очередь на инвестора – поставщика капитала, и эта отчетность, как считается, должна удовлетворить все информационные потребности» [74].

Присутствие реальных внешних пользователей стимулирует появление заинтересованности у руководства предприятия в формировании достоверной и полезной для этих пользователей финансовой отчетности [73].

Руководство должно определить внешних пользователей, подготовка информации для которых, по его мнению, является приоритетным направлением в работе

бухгалтерии. Определение заинтересованного пользователя будет влиять на объем и качество учетной информации. В том случае, если такие пользователи не установлены, то формирование информации будет следовать формальным требованиям законодательства [73].

Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации возможно при соблюдении требований ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [7]: нейтральность, последовательность, сопоставимость. Также необходимо соблюдение требований к учету согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [9]:

1) полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности, сплошное документирование всех фактов (требование полноты);

2) своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

3) большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

4) отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

5) тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

6) рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (требование рациональности).

С учетом ограниченности ресурсов для малых предприятий особенно актуально требование рационального ведения учета. Оно заключается в соответствии качества получаемой информации затраченным ресурсам. Следование указанному

принципу прослеживается в том числе в отношении ПБУ 18/02. В том случае, если предприятие является плательщиком налога на прибыль, то порядок исчисления доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете может не совпадать, что значительно усложняет ведение бухгалтерского учета: практикующие бухгалтера отмечают проблему огромной трудоемкости расчетов по ПБУ 18/02. Малые предприятия имеют право не применять ПБУ 18/02, но это не решает проблему учета налоговых разниц и приходится усложнять бухучет введением внесистемной дополнительной аналитики. Поэтому, по некоторым вопросам соблюдение принципа рациональности при ведении бухгалтерского учета малыми предприятиями затруднено. ФОНД «НРБУ «БМЦ» рекомендует организациям, следующим принципу рациональности в учете, периодически сверять соответствие методик учета меняющимся условиям своей хозяйственной деятельности [21].

Шевелев А.Е. приводит критерии рациональной организации учета: «нижняя граница расходов может быть определена, исходя из выполнения требований законодательно-нормативных документов. В том случае, если потребуется внутренний контроль, то это повлечет за собой увеличение расходов на ведение бухгалтерского учета. Расходы будут оправданы только в том случае, если использование бухгалтерской информации позволит существенно снизить риски предприятия» [73]. При этом максимальный объем требований к бухгалтерской информационной системе определяется исходя из информационных потребностей предприятия. «Современная практика управления имеет в своем арсенале достаточно большое количество управленческих моделей, ориентированных на применение в сфере малого предпринимательства, однако возможность их применения в значительной степени зависит от качества информационного обеспечения деятельности малых предприятий. Данные должны максимально отражать реальное финансово-хозяйственное состояние предприятия. Это позволит пользователям принимать правильные управленческие решения на основании такой учетной информации и снизить риски, а предприятию обеспечить непрерывность своей деятельности» [23, 24].

На малом предприятии с учетом ограниченных ресурсов и повышенных рисков существует проблема, как рационально организовать качественный учет и эффективный внутренний контроль (рисунок 1). На рисунке показаны пределы, в которых может быть организован учет на малом предприятии.

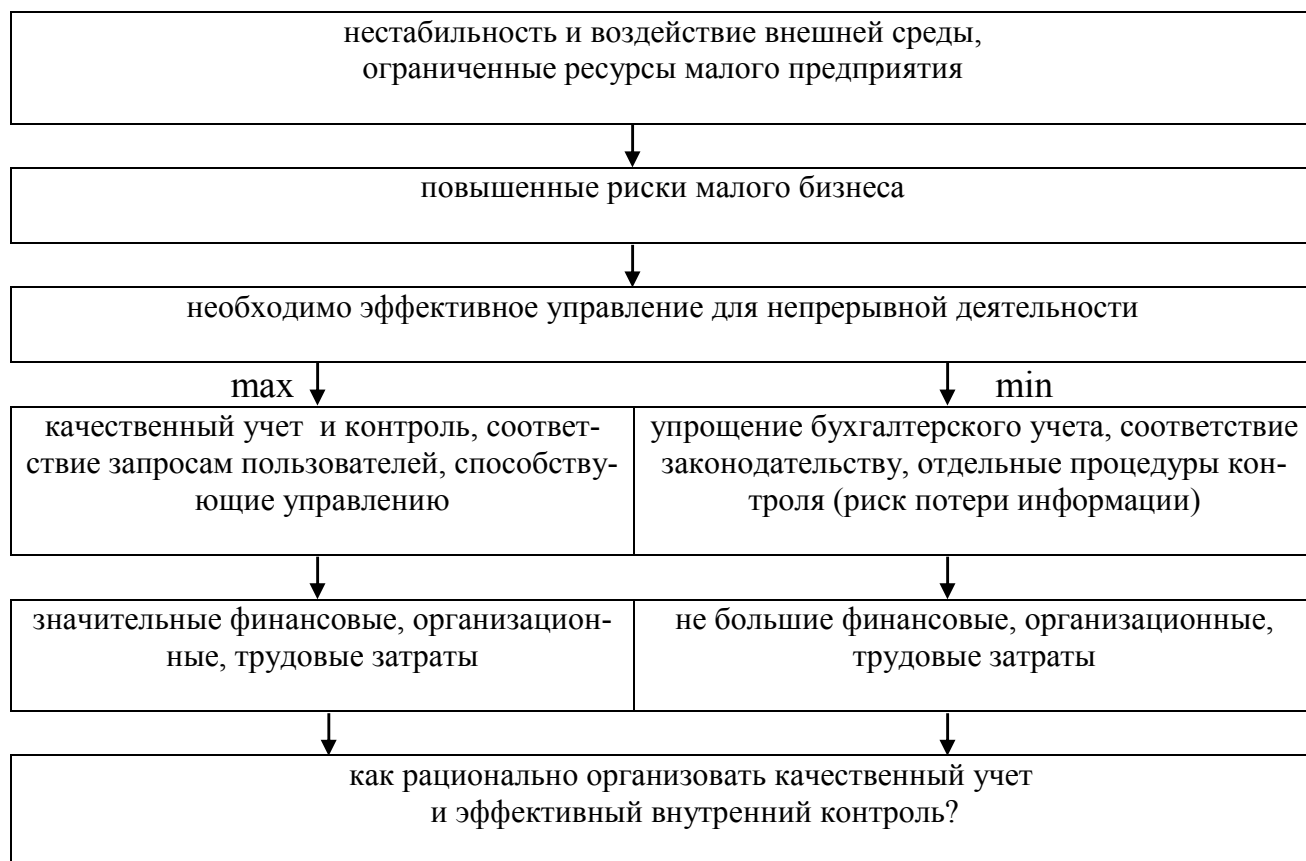


Рисунок 1 – Проблема рациональной организации учета и внутреннего контроля на малом предприятии (составлено автором)

Малым предприятиям при ведении бухгалтерского учета следует руководствоваться едиными принципами, установленными для всех экономических субъектов в Законе о бухгалтерском учете, федеральными стандартами по бухгалтерскому учету, а также малые предприятия могут использовать Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [14] (далее – Типовые рекомендации).

Организация бухгалтерского учета на малом предприятии зависит от размеров бизнеса, организационной структуры, сферы деятельности (материальное производство, работы, услуги), перспектив развития. Действующие федеральные стандарты дают возможность малым предприятиям самостоятельно выбирать или упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (п. 4 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете), включая упрощенную форму бухгалтерской отчетности, или традиционную форму. Упрощение касается как организации учета, так и технологии учета. В современной практике учета малые предприятия, как правило, выбирают путь упрощения учета. Для упрощения бухгалтерского учета малые предприятия могут:

1) сократить количество синтетических счетов в рабочем плане счетов бухгалтерского учета: можно группировать данные на обобщенных синтетических счетах (пп. 12-18 Типовых рекомендаций);

2) полностью не применять некоторые ПБУ (2/2008 «Учет договоров строительного подряда», 11/2008 «Информация о связанных сторонах», 12/2010 «Информация по сегментам», 16/02 «Информации по прекращаемой деятельности», 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»);

3) самостоятельно определять состав регистров бухгалтерского учета (п. 6, п. 21 Типовых рекомендаций);

4) федеральными стандартами предусмотрены некоторые особенности учета основных средств, товарно-материальных ценностей, займов, и др.;

5) предусмотреть ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи) (п. 6.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»);

6) формировать бухгалтерскую отчетность по упрощенной системе (п. 30, п. 85 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ [6]).

Вышеназванные меры ориентированы на предельное упрощение учетной деятельности и сокращение сопутствующих расходов малых предприятий. НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» разработал Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных

способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Специалисты указывают на то, что при организации бухгалтерского учета на малом предприятии нужно стремиться к упрощению процедур ведения бухгалтерского учета без нанесения ущерба предприятию и поставленных перед ним задач.

Как отмечают Гришкина С.Н. и Сафонова И.В. «упрощение учета позволит малым предприятиям экономить финансовые и трудовые ресурсы, однако упрощения, во-первых, не должны препятствовать реализации функций бухгалтерского учета, являющегося основным источником информации, во-вторых, полученная экономия не должна быть связана с потерями из-за отсутствия необходимой финансовой информации» [38].

Козменкова С.В. и Крупинова Е.С. отмечают, что в настоящее время наблюдается общемировая тенденция к дифференциации учетных стандартов в зависимости от размера бизнеса, которая получила еще большее распространение с вступлением в силу МСФО для малых и средних предприятий. Ряд государств вводит автономные стандарты учета и отчетности для отдельных групп экономических субъектов, содержащие упрощенные требования к порядку. Упрощенные правила признания и дальнейшего отражения отдельных объектов бухгалтерского учета разрабатываются для компаний, попадающих в категорию «микро- и малые» [43].

Как было отмечено, организация бухгалтерского учета зависит от размеров предприятия. Андреева С.В. предлагает дифференцированный подход к организации учетной деятельности малых предприятий, который заключается в их дополнительном делении на группы в зависимости от размеров бизнеса, организационной структуры, стратегических целей в рамках группы «малые предприятия»:

1-я группа: малые предприятия, находящиеся на начальной стадии своего развития и проходящие этап первичной адаптации к условиям бизнес-среды, а также микропредприятия, которые не стремятся к дальнейшему росту и переходу в разряд малых предприятий [23, 24].

Они ориентированы, прежде всего, на экономический результат в краткосрочной перспективе и это отодвигает на второй план решение вопросов организации эффективного управления, развития информационных систем. Для таких предприятий основной целью их учетной деятельности является исполнение налоговых обязательств и формирование упрощенной бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете. Экономические субъекты данной группы заинтересованы в предельном упрощении учетной деятельности и минимизации затрат на ее осуществление [23, 24].

2-я группа: малые предприятия, прошедшие период первичной адаптации, достигшие определенной стабильности, предусматривающие развитие и рост масштабов деятельности в пределах критериев, позволяющих им считаться малыми [23, 24].

Это ставит перед ними задачи противодействия застою, развития конкурентных преимуществ, сохранения рынков сбыта продукции, достижения устойчивости финансового состояния. Соответственно, становится необходимым увеличение объемов и разнообразия формируемой учетной информации при оптимизации затрат на учетную деятельность. Состав элементов учетной системы конкретного малого экономического субъекта определяется особенностями его деятельности [23, 24].

3-я группа: малые предприятия, преодолевшие этап начального становления, активно развивающиеся, демонстрирующие усложнение и диверсификацию деятельности, а также значительный рост ее масштабов, позволяющий говорить об их переходе в категорию средних предприятий [23, 24].

Они ориентированы на активное развитие деятельности, увеличение масштабов прогрессирующими темпами и часто характеризуются наличием инновационной компоненты развития. Именно такие предприятия представляют собой промежуточную, растущую стадию, способную перевести их в разряд среднего бизнеса. Для них актуален учет, который может не только отражать хозяйственные процессы, но и наилучшим образом интерпретировать их в целях управления. Учетная система характеризуется повышением аналитичности и оперативности учета, расширением

форм предоставления учетной информации потребителям, должна обеспечивать адекватную информационную поддержку управления. Дифференцированный подход к организации учетной деятельности малых предприятий согласно методике Андреевой С.В. представлен на рисунке 2 [23, 24].



Рисунок 2 – Дифференцированный подход к организации учетной деятельности малых предприятий

Таким образом, специфика функционирования и перспективы развития малого предприятия определяют в каждом случае совершенно различные требования к объему и сложности его учетной системы.

Для малых предприятий на начальной стадии и микропредприятий оптимальным вариантом организации учетной деятельности будет являться учетная система с элементами упрощения (кроме организаций, указанных в п. 5 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете) [48]. Однако, если малое предприятие применяет общую систему налогообложения, то применение упрощенной системы бухучета может затруднить формирование налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Для малых предприятий в стадии стабильного развития и расширения – учетная система будет определяться видом деятельности, организационной структурой, при этом упрощенная система уже не будет удовлетворять потребности в информации, необходима полная система [48].

Для малых предприятий, значительно растущих и усложняющих деятельность, необходим бухгалтерский учет в полном объеме, ориентированный на поддержку управления.

Основным критерием качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, выступает ее полезность с позиции принятия управленческих решений заинтересованными пользователями [69]. Под полезностью понимается удовлетворение потребностей в чем-либо. Полезная учетная информация это такая информация, которая отвечает требованиям руководства и помогает решать поставленные задачи. При этом на уровне предприятия возникает проблема оптимального содержания отчетности. В случае расширения объема информации возрастают затраты на ее подготовку. Поэтому следует учитывать те преимущества, которые получит предприятие от повышения качества отчетности. «Серьезно заниматься вопросами качества финансовой отчетности предприятие будет только в том случае, если у него имеются внешние пользователи, которые действительно заинтересованы в использовании отчетности предприятия в целях принятия управленческих

решений в отношении предприятия, например, по поводу инвестиций, предоставления кредитов и займов, продажи товаров и т.д.» [73].

Алексеева И.В. высказывает мнение, что «современные научные исследования предполагают усложнение учетной деятельности субъектов малого предпринимательства, т.е. внедрение в их практику положений международных стандартов финансовой отчетности, методик учета рисков, сложных инструментов бухгалтерского учета, методик формирования современных видов отчетности и т.п. Однако для подавляющей части субъектов малого предпринимательства предлагаемые новации весьма сложны для реализации с точки зрения их ресурсного обеспечения» [22].

Шевелев А.Е. отмечает, что в «настоящее время существуют разные подходы к организации бухгалтерского учета на предприятии, но при этом отсутствует научно обоснованная система критериев рациональной организации бухгалтерского учета. Как показали исследования, главное место среди них должен занять критерий непрерывности деятельности предприятия». Каждое предприятие самостоятельно решает, насколько эффективен организованный на предприятии учет [73].

Таким образом, ООО «ЭСПИ» относится к малым предприятиям, достигшим определенной стабильности, нацеленным на развитие и рост масштабов деятельности. Предприятие планирует участие в тендерах, поэтому руководство заинтересовано в том, чтобы информация для внешних пользователей была полезна, т.е. предоставлялась в том формате и объеме, с которым предпочитают работать средние (крупные) потенциальные партнеры. Поэтому, руководство заинтересовано в увеличении объема и качества формируемой учетной информации при оптимальном уровне затрат на учетную деятельность, что полностью согласуется с классификацией Андреевой С.В. Поэтому, на настоящем этапе развития считаем необходимым формировать полный объем финансовой отчетности.

2.2 Соотношение бухгалтерского и налогового учета

Налоговый учет определяется как система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ (ст. 313 НК РФ) [2]. Ст. 313 НК РФ относится к главе исчисления налога на прибыль, но вместе с тем понятие налогового учета можно рассматривать шире, как учет в отношении всех налогов. В целях работы налоговый учет рассматривается в узком толковании как учет по налогу на прибыль.

НК РФ рассматривает налоговый учет как самостоятельную по отношению к бухгалтерскому учету систему обобщения данных в целях исчисления налогооблагаемых баз и величин налоговых обязательств.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из следующих принципов:

- 1) принцип последовательности применения норм и правил налогового учета от одного налогового периода к другому (ст. 313 НК РФ);
- 2) принцип непрерывности отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (ст. 314 НК РФ);
- 3) принцип равномерности признания доходов и расходов, согласно которому расходы организации должны быть списаны в уменьшение финансового результата того отчетного периода, в котором организация получила доходы благодаря данным расходам (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Данные налогового учета должны содержать следующую информацию [51]:

- 1) порядок формирования суммы доходов и расходов;
- 2) порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- 3) сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- 4) порядок формирования сумм создаваемых резервов;

5) сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

НК РФ выделяет три уровня обобщения информации в налоговом учете организации [51]:

1) первичные учетные документы (эти документы имеют в своей основе бухгалтерские первичные документы, в которые для целей налогообложения могут вводиться дополнительные реквизиты, в некоторых случаях для целей налогообложения могут создаваться специальные документы, включая справку бухгалтера);

2) аналитические регистры налогового учета (в качестве которых могут быть использованы и регистры бухгалтерского учета, справки-расшифровки, специальные расчеты, в которых группируются данные);

3) расчет налоговой базы (расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами НК РФ, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года).

Предприятие при постановке налогового учета вправе выбирать, вести ли автономный налоговый учет или налоговый учет, опирающийся на данные бухгалтерского учета. Первый вариант требует значительных материальных затрат, второй вариант является более рациональным, т.к. позволяет внедрить налоговый учет в короткие сроки, исключить дублирование информации, снизить трудоемкость и тем самым сократить затраты [40].

НК РФ предусматривает для малых предприятий выбор системы налогообложения: общая система налогообложения ОСНО или специальный режим налогообложения. Общий режим налогообложения представляет совокупность налогов и сборов, установленных НК РФ, подлежащих уплате организациями любых организационно-правовых форм, и не содержит каких-либо льгот для малых предприятий.

Применение определенного налогового режима СМП оказывает влияние на ведение бухгалтерского учета и налогового учета. Максимально это влияние прослеживается при применении ОСНО, т.к. бухгалтерский учет должен обеспечить соответствующий учет расходов и доходов для расчета налога [40].

При применении малым предприятием общей системы налогообложения остро встает вопрос о соотношении бухгалтерского и налогового учета: сблизить учеты в целях рационального ведения и снижения затрат, или организовать бухгалтерский учет, не зависящий от налогового учета, в целях повышения качества информации. В случае независимости учетов встает вопрос о применении СМП норм ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Рассмотрим подробнее отмеченные проблемы.

Российский бухгалтерский учет развивается в соответствии с международными принципами, не допускающими внедрения налоговых правил в систему бухгалтерского учета, что обусловлено тем, что бухгалтерский и налоговый учет имеют совершенно разные цели [51]. Целью бухгалтерского учета является предоставление полной, достоверной и объективной информации о финансовом положении экономического субъекта. Отсюда вытекает одно из основополагающих требований к организации бухгалтерского учета – полнота. Бухгалтерский учет представляет собой сплошной учет имущества и обязательств экономического субъекта, его хозяйственных операций и фактов хозяйственной деятельности без каких-либо пропусков и искажений [33].

Что касается налогового учета, то его основная цель – правильное исчисление налога на прибыль в соответствии с требованиями, установленными налоговым законодательством, а именно главой 25 НК РФ. Таким образом, налоговый учет может быть не полным, т.е. в нем могут отражаться только те факты хозяйственной деятельности, которые влияют на исчисление налогооблагаемой прибыли, другими словами, включаются в соответствии с НК РФ в состав доходов и расходов, принимаемых для расчета налогооблагаемой прибыли.

При формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, однако, на практике отмечается влияние положений НК на бухгалтерский учет. В угоду рационализации учетного процесса налогоплательщики при ведении бухгалтерского учета все более ориен-

тируются на налоговые правила, пренебрегая принципами достоверности финансовой отчетности. Составленная в таких условиях финансовая отчетность не обеспечивает качественных характеристик отчетной информации (искажается) [34, 41].

Гетьман В.Г. отмечает, что «следовало бы разрешить малым предприятиям вести бухгалтерский учет по нормам, действующим в налоговом учете. Тем более, что на практике многие из них так и поступают, и данный вариант следовало бы узаконить» [32].

Ендовицкий Д.А. отмечает, что «существующие в законодательстве различные подходы и принципы организации и ведения налогового и бухгалтерского учета, формирования отчетности значительно усложняют организацию учета и вынуждают малые предприятия отказываться от основополагающих допущений в подготовке бухгалтерской отчетности с целью оптимизации затрат на ведение налогового и бухгалтерского учета, что приводит к ущемлению интересов отдельных категорий пользователей информации, содержащейся в отчетности» [40].

Организация налогового учета осложняется наличием многочисленных расхождений в правилах бухгалтерского и налогового учета. Существуют различия в группировке доходов и расходов организации и в признании в бухгалтерском учете и для целей налогообложения; в правилах формирования первоначальной стоимости основных средств; в методах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов; в способах оценки материалов, незавершенного производства, готовой продукции и др. Степень несоответствия бухгалтерских и налоговых данных тем выше, чем шире спектр хозяйственных операций, осуществляемых малым предприятием.

Проблему соотношения бухгалтерского и налогового учета рассматривает Волотовская В.С. и приходит к выводу, что «полностью уравнивать оба учета возможно только в условиях микропредприятия при совершении им очень ограниченного количества операций; при выходе организации за микроуровень неизбежно возникают отличия в правилах отражения хозяйственных операций в налоговом и бухгалтерском учете. Поэтому наиболее оптимальным решением будет минимизация

различий между двумя учетами, за исключением случаев, когда применение некоторых методов оптимизации налоговых расходов, допустимых НК РФ и не допустимых правилами бухгалтерского учета, позволяет существенно снизить налоговые платежи по налогу на прибыль» [33].

По словам Пепеляева С.Г. «подходы к определению точных количественных показателей дохода и прибыли содержатся не в налоговом законодательстве, а в законодательстве о бухгалтерских отчетах и балансах. Подсчет экономического потенциала плательщика не может зависеть от целей налогообложения. Это должен быть объективный показатель» [52].

Следует отметить, что сближение бухгалтерского и налогового учетов снижает возможности оптимизации налогообложения.

Сухарев И.Р. считает, что «сближение бухгалтерского и налогового учета крайне невыгодно компаниям, что сближение бухгалтерского и налогового учета ни к чему хорошему не приведет и не снизит никаких издержек, а наоборот, только увеличит. Попытка их как-то совместить является основным источником издержек. Поэтому чем дальше в компании бухучет и налоговый учет будут разведены, тем дешевле они оба обойдутся» [28].

Ванчухина Л.И. высказывает мнение, что, если «бухгалтерский и налоговый учет не зависят друг от друга, в системе бухгалтерского учета формируется информация, улучшающая финансовое состояние, а методы налогового учета позволят достичь определенной налоговой экономии, но при этом возникнут дополнительные затраты, связанные с функционированием учетных систем» [30].

Пятов М.Л. отмечает, что «разделение бухгалтерского и налогового учета открывает перед предприятиями огромные возможности именно в достижении цели влияния на решения пользователей бухгалтерской информации. Размежевание бухгалтерского и налогового учета позволяет предприятию достичь целей, которые противоречат друг другу в случае совпадения методологии формирования показателей финансовой и налоговой отчетности. Целями практически любой фирмы является, с одной стороны, снижение налогового бремени, а с другой привлечение

инвестиций. Если методология бухгалтерского и налогового учета совпадают, одновременное достижение этих целей становится невозможным. Если же бухгалтерский и налоговый учет становятся независимы друг от друга, то ... можно выбирать методы бухгалтерского учета, улучшающие показатели анализа финансового положения предприятия и одновременно применять методы налогового учета (оценки налогооблагаемых баз), приводящие к налоговой экономии». При этом следует исходить из принципа рациональности. «Если экономические выгоды, которые получит предприятие от размежевания учетной и налоговой политики, превысят затраты, такое построение учетной системы выгодно для предприятия, в обратной ситуации разграничение учетной и налоговой политики становится нерациональным для фирмы» [57].

По пути разделения налогового и бухгалтерского учета идут многие западные страны [27].

Различия между учетными системами регулирует ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [8]. Значимость ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» состоит в том, что его применение позволяет получить информацию о налогооблагаемой прибыли (ее величине, структуре), определяемой по правилам налогового законодательства, уже в системе бухгалтерского учета [67]. Применение стандарта направлено на отражение в бухгалтерском учете и отчетности взаимосвязи прибыли, определенной в соответствии с правилами бухгалтерского учета, и прибыли, определенной в соответствии с законодательством о налогах.

Малые предприятия могут не применять указанный стандарт (п. 2 ПБУ 18/02). В этом случае искажение бухгалтерской отчетности часто незначительное, т. е. неспособное повлиять на мнение пользователей [32]. Однако, отсутствие информации затрудняет анализ взаимосвязи между величинами прибыли по данным отчета о финансовых результатах и налоговой декларации. Выполнение требований ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» в части ведения синте-

тического и аналитического учета налоговых разниц обеспечивает подготовку достоверной бухгалтерской отчетности. В этом смысле происходит совпадение целей финансового и налогового учета – достижение достоверности обоих видов учета [72].

Ерофеева В.А. не соглашается с тем, что действие ПБУ18/02 не распространяется на субъекты малого предпринимательства: «ввиду того что эти субъекты обязаны вести налоговый учет и представлять налоговую отчетность, они вынуждены применять в случае отказа от его ведения иные методические приемы, позволяющие выявлять взаимосвязь бухгалтерской и налоговой прибыли. В конечном счете это приводит к разобщению методов ведения бухгалтерского учета, отсутствию единообразия в учете, что противоречит нормам Закона о бухгалтерском учете» [41].

Целых Л.А. и Шевченко И.К. отмечают, что «мировой тенденцией является соблюдение принципа прозрачности, реализуемого непосредственно в налоговой отчетности. В Великобритании, Франции, Австрии налоговая декларация начинается со строки прибыль/убыток по данным финансовой отчетности, и далее идут корректировки доходов и расходов на допустимые и недопустимые вычеты, к которым прилагаются соответствующие обоснования в виде таблиц и установленных форм. В США налоговая декларация построена по-другому принципу – налогооблагаемая прибыль формируется по результату «налогооблагаемые доходы минус допустимые расходы», ее показатели основаны на данных отдельного налогового учета. Однако в декларации США необходимо заполнять отдельный раздел, который соотносит данные налогового и бухгалтерского учета. В этом разделе расшифровываются также все разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Российская декларация построена по принципу, схожему с американской декларацией, но не имеет раздела, предусматривающего отражения разниц между налоговым и бухгалтерским учетом в налоговой отчетности на законодательном уровне. В ней отсутствует четко прослеживаемая взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета, как в декларациях ведущих стран мира» [72].

По проблеме взаимодействия бухгалтерского и налогового учета среди специалистов нет единого мнения. На практике наиболее востребованным признается полное соответствие данных направлений в учете, однако большинство специалистов считают, что такой подход возможен только на микропредприятиях при малом количестве хозяйственных операций. При наличии разнообразия хозяйственных операций неизбежно возникают отличия в правилах отражения операций в налоговом и бухгалтерском учете. При этом стремление к сближению, во-первых, не позволяет получить качественную бухгалтерскую отчетность, во-вторых, не позволяет достичь налоговой экономии. Методически наиболее оправдано полное разграничение бухгалтерской и налоговой информационных систем, поскольку они выражают разные экономические интересы и преследуют разные цели.

Таким образом, для ООО «ЭСПИ» оптимальным решением при формировании учетной политики было совмещение разных методов: и позволяющих сблизить учеты (линейный метод амортизации ОС; оценка ТМЦ при выбытии по средней стоимости; приобретенные материалы отражаются по фактической цене; одинаковый состав прямых расходов, формирование резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете в одинаковой оценке), и не влияющих на сближение учетов (признание расходов по активам стоимостью от 40 тыс. до 100 тыс. руб.). Поскольку учетная политика ООО «ЭСПИ» закрепляет некоторые методы, приводящие к разницам в учете, а также имеются отдельные операции, вызывающие разницы в учете, то считаем целесообразным применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

2.3 Риск-ориентированный внутренний контроль

В современных условиях существует много негативных факторов и неопределенностей, оказывающих влияние на деятельность малых предприятий. Рассматривая необходимость организации внутреннего контроля малыми предприятиями,

специалисты отмечают, что «очень часто предпринимательские идеи субъектов малого предпринимательства терпят неудачи из-за отсутствия или ненадлежащей организации учета и внутреннего контроля» [26]. Поэтому, любой хозяйствующий субъект, независимо от вида и масштабов деятельности, нуждается в эффективной системе внутреннего контроля.

Кроме того, Закон о бухгалтерском учете (ст. 19) [5] устанавливает обязанность экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. При этом закон не предполагает необходимость организации системы внутреннего контроля в тех субъектах малого предпринимательства, в которых ведение бухгалтерского учета руководитель принял на себя. Закон определяет объект контроля, но не определяет цель контроля, оставляя возможность ее расширенной трактовки, не регламентирует способы организации и осуществления внутреннего контроля на уровне экономического субъекта. Поэтому, предприятия должны сами определить цель и задачи внутреннего контроля, разработать процедуры внутреннего контроля в соответствии со своими целями развития.

При этом специалисты отмечают, что на практике предприятия недооценивают значение внутреннего контроля [56]. Сложившаяся ситуация обусловлена следующим [70]:

- 1) бытует мнение, что руководитель в состоянии единолично контролировать весь ход организации бизнес-процессов;
- 2) закон о бухгалтерском учете не устанавливает каких-либо норм относительно порядка, способов, процедур осуществления внутреннего контроля и представляется как некоторое абстрактное требование;
- 3) далеко не все специалисты знают, как организовать систему внутреннего контроля на практике.

Также сдерживающим фактором внедрения внутреннего контроля на малых предприятиях являются высокие затраты на организацию и поддержание внутрен-

него контроля: финансовые, организационные, трудозатраты [56]. При этом в рекомендациях Минфина России № ПЗ-11/2013 [16] указано, что полезность внутреннего контроля должна быть сопоставима с затратами на его организацию и осуществление.

Цель, задачи, объекты внутреннего контроля зависят от того, подлежит отчетность экономического субъекта обязательному аудиту или не подлежит. В тех экономических субъектах, отчетность которых не подлежит обязательному аудиту, внутренний контроль предполагает, что объектом контроля выступает совокупность фактов хозяйственной жизни. Внутренний контроль в экономических субъектах, подлежащих обязательному аудиту, определяется фактами хозяйственной жизни, ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 19 Закона о бухгалтерском учете). Т.е. все экономические субъекты обязаны контролировать совершаемые факты хозяйственной жизни.

Исследуя цели организации внутреннего контроля СМП, Просвирина И.И. и Сайфуллина Р.Р. делают вывод, что у предприятий малого бизнеса основной проблемой является обеспечение непрерывности деятельности. «Одним из отличий малых предприятий является высокая подверженность различного рода рискам, в первую очередь внешним, которые угрожают обеспечению непрерывности. При этом малому бизнесу гораздо сложнее противостоять рискам из-за отсутствия необходимых резервов, обеспечивающих гибкость к изменяющимся условиям среды» [56].

Также специалисты акцентируют внимание на том, что в структуре элементов внутреннего контроля малого предприятия базовым компонентом является именно оценка рисков: «для малых предприятий оценка рисков приобретает особую важность, поскольку именно малые предприятия наиболее подвержены воздействию различного рода рисков внешней и внутренней экономической среды, кроме того они просто не имеют достаточно ресурсов для избегания рисков» [56].

При ограниченности ресурсов малому предприятию сложно организовать полноценный контроль в отношении бухгалтерского учета и налогового учета. Поэтому, целесообразно «учитывать наиболее вероятные и значимые для предприятия риски, которые могут привести к наибольшим потерям, т.е. сконцентрировать контроль на наиболее потенциально опасных для организации угрозах и слабых сторонах. Целенаправленный внутренний контроль позволит не только сократить расходы на его осуществление, но и повысить эффективность» [70]. Риск-ориентированная модель направлена на поиск опасных ситуаций, нуждающихся в контроле, и такой контроль позволяет обнаруживать и разрешать возникающие проблемы раньше, чем они составят угрозу для потери финансовой устойчивости организации, т.е. позволит действовать упреждающе.

Для того, чтобы определить необходимость введения определенного вида контроля следует оценить вероятность возникновения соответствующего риска и его возможное воздействие на предприятие. При этом малому предприятию в силу ограниченности ресурсов необходимо учитывать затраты на обеспечение этого контроля: они не должны быть выше возможных потерь от отсутствия контроля.

В контексте исследуемой темы имеют значение риски, сопровождающие бухгалтерский и налоговый учет. Одними из самых значимых рисков для любого предприятия являются налоговые риски. В настоящее время база нормативных правовых актов в налоговой сфере чрезмерно усложнена, неоднозначна, противоречива. Налоговое законодательство часто меняется, что затрудняет возможность своевременного отражения в учете изменений. Множество подзаконных актов, нечеткие формулировки, противоречивые положения отдельных нормативных актов приводят к формированию противоположных точек зрения у налоговых органов и бухгалтеров. В настоящее время администрирование ИФНС переходит из плоскости камеральных и выездных проверок в плоскость оперативной работы. Налоговые риски являются внешними рисками, зависящими в большей степени от меняю-

щихся условий внешней среды, трудно контролируемые, которые могут приводить к значительным убыткам и угрозе непрерывности деятельности предприятия [75, 76].

Всероссийский центр изучения общественного мнения обнародовал результаты крупномасштабного исследования, посвященного условиям работы малого бизнеса в России. В числе наиболее значимых рисков для малого бизнеса в России были названы необоснованные штрафы, нарушения при проверках и т.п. – 22 %. Из всех контролирующих инстанций, по признанию 40 % респондентов, наибольшее количество проблем создают налоговые органы, что указывает на актуальность проблемы среди малых предприятий [35].

Просвирина И.И. и Сайфуллина Р.Р. видят причину «наибольшей подверженности малого бизнеса налоговым рискам в отсутствии необходимых резервов для минимизации указанных негативных явлений, поскольку малый бизнес для этого не имеет достаточных ресурсов. При изменении налоговых условий для крупного бизнеса массовых закрытий предприятий не происходит; более крупный бизнес имеет возможность компенсировать и гасить неблагоприятные колебания среды путем задействования внутренних экономических и финансовых резервов» [56].

Семенова М.В. считает, что организация должна оценить существующие налоговые риски и «выбрать основные направления проведения внутренних контрольных мероприятий, а также адекватные инструменты контроля. При этом следует обеспечить такую степень детализации внутренних проверок, которая бы позволила, с одной стороны, убедиться в отсутствии существенных не выявленных областей риска, а с другой, – не являлась бы избыточной и приводящей к неэффективному использованию ресурсов» [60].

Одним из самых уязвимых налогов с точки зрения выездной проверки является налог на прибыль. Для любого предприятия на общей системе налогообложения, а для СМП особенно, наибольшая налоговая нагрузка обусловлена налогом на прибыль, а риски обнаружения налоговыми органами ошибок и нарушений, допущенных при расчете налога на прибыль, – высокими.

Можно выделить следующие риски, присущие процессу расчета налога на прибыль [60]:

1) организационные (неэффективность системы внутреннего контроля над правильностью исчисления и своевременностью уплаты налога);

2) риски, связанные с человеческим фактором (ошибочная интерпретация фактов хозяйственной жизни, действующего законодательства);

3) информационные риски (неполнота информации для расчета налога, несистемность и непоследовательность налоговых регистров, несанкционированное изменение налоговых регистров);

4) риски несоответствия (применение рискованных способов оптимизации, заключение сделок, направленных исключительно на получение налоговой выгоды, несоответствие положений учетной политики законодательству).

Отмеченные риски могут привести к таким неблагоприятным финансовым последствиям для экономического субъекта, как: штрафные санкции, предусмотренные НК РФ, КоАП РФ, УК РФ. Также присутствует риск налоговой проверки при выявлении частых ошибок в учете и отчетности. Поэтому для малого предприятия является актуальным разработка направления внутреннего контроля в отношении расчетов по налогу на прибыль.

Внутренний контроль расчетов с бюджетом по налогу на прибыль можно определить, как совокупность методик и процедур, применяемых в качестве средств для обеспечения правильности исчисления налогооблагаемых баз и составления налоговой отчетности, своевременности и полноты перечисления налогов. Задачи внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль следующие:

1) контроль учетной политики для целей налогообложения по налогу на прибыль;

2) контроль обоснованности (соблюдения налогового законодательства) принятия к учету расходов и правильности формирования налоговой базы;

3) анализ достоверности и своевременности представления налоговых деклараций;

4) контроль полноты и своевременности уплаты налога в бюджет, сверка расчетов с бюджетом;

5) контроль правильности отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате платежей в бюджет.

Принимая во внимание изложенное выше, организацию внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль следует вести по следующим направлениям:

1) определить риски и разработать процедуры внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль;

2) разработать положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль;

3) определить контрольные функции бухгалтера и включить их в должностную инструкцию или положение о внутреннем контроле.

Внутренний контроль для малого предприятия целесообразно организовать по направлению наиболее высоких рисков. Для ООО «ЭСПИ» одними из наиболее значимых рисков являются налоговые риски и, в частности, риски, связанные с расчетом налога на прибыль. Поэтому считаем оптимальным разработать внутренний контроль расчета по налогу на прибыль.

Выводы по разделу два

Изучение подходов специалистов к отмеченным проблемам позволяет сделать следующие рекомендации для ООО «ЭСПИ».

Специалисты говорят о дифференцированном подходе к малым предприятиям в зависимости от масштабов и целей развития. ООО «ЭСПИ» относится к малым предприятиям, достигшим определенной стабильности, нацеленным на развитие и рост масштабов деятельности. Предприятие планирует участие в тендерах, поэтому руководство заинтересовано в том, чтобы информация для внешних пользователей была полезна, т.е. предоставлялась в том формате и объеме, с которым предпочитают работать средние (крупные) потенциальные партнеры. Также для руководства

предприятия необходима информация, позволяющая проводить анализ финансового положения. Поэтому, руководство заинтересовано в увеличении объема и качества формируемой учетной информации при оптимальном уровне затрат на учетную деятельность, что полностью согласуется с классификацией Андреевой С.В. Поэтому, на настоящем этапе развития считаем необходимым формировать полный объем финансовой отчетности: бухгалтерский баланс по общеустановленной форме, отчет о финансовых результатах по общеустановленной форме, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, пояснения.

По проблеме взаимодействия бухгалтерского и налогового учета наиболее востребованным в практике малых предприятий признается полное соответствие данных направлений в учете. Однако большинство специалистов считают, что такой подход возможен только на микропредприятиях при малом количестве хозяйственных операций. При наличии разнообразия хозяйственных операций неизбежно возникают отличия в правилах отражения операций в налоговом и бухгалтерском учете, в этом случае сближение учетов не позволяет получить качественную отчетность, поэтому, методически наиболее оправдано полное разграничение бухгалтерской и налоговой информационных систем, поскольку они выражают разные экономические интересы и преследуют разные цели. Для ООО «ЭСПИ» оптимальным решением при формировании учетной политики было совмещение разных методов: и позволяющих сблизить учеты, и не влияющих на сближение учетов, однако ПБУ 18/02 не применялось. Также имеются отдельные операции, вызывающие разницы в учете. Поэтому считаем целесообразным применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Применение ПБУ 18/02 позволит получать информацию о налогооблагаемой прибыли (ее величине, структуре), определяемой по правилам налогового законодательства, уже в системе бухгалтерского учета, а также видеть расходы по налогу на прибыль на предстоящие периоды, что важно и для внешних пользователей.

Изучение подходов специалистов к организации внутреннего контроля в СМП показало, что контроль учета целесообразно организовать по направлению наиболее высоких рисков: для СМП это менее затратно и наиболее эффективно. Применение ООО «ЭСПИ» общей системы налогообложения влечет соответствующие налоговые риски, а цель участвовать в тендерах требует безупречной налоговой репутации. Одними из наиболее значимых рисков являются налоговые риски и, в частности, риски, связанные с расчетом налога на прибыль, т.к. налоговые органы многие решения налогоплательщиков сегодня трактуют как схемы. Поэтому считаем целесообразным разработать Положение о внутреннем контроле расчета по налогу на прибыль.

Таким образом, во второй главе на основе подходов специалистов приняты решения по совершенствованию учета и внутреннего контроля в ООО «ЭСПИ». В третьей главе показано внедрение предложенных рекомендаций.

3 НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «ЭСПИ»

3.1 Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

В хозяйственной деятельности предприятия имеются объекты, которые вызывают различия в бухгалтерском и налоговом учете. До 2019 г. различия, возникающие между бухгалтерским и налоговым учетом ООО «ЭСПИ», учитывались внесистемно. Все операции регистрировались в информационной базе, на основании которой формировались бухгалтерская и налоговая прибыль. При возникновении отдельных операций, правила учета которых различны для целей бухгалтерского и налогового учета, бухгалтером составлялась бухгалтерская справка, что позволяло вести контроль за ними.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2019 г. для учета разниц принято и согласовано решение применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». В программе учета 1С возможно пооперационное отражение разниц между двумя видами учета при однократном вводе данных об операции, при этом необходим анализ каждой новой или нестандартной операции на предмет отличий в учете.

С 2018 г. действует обновленная редакция ПБУ 18/02. Поправки устранили неопределенность при определении временных разниц (ВР) и закрепили применение балансового метода. Отличия между методом сравнения и балансовым методом состоят в алгоритмах расчета, в трактовке определения временных разниц [20]. Также, с целью характеристики изменения объема экономических выгод организации, в ПБУ 18/02 введен показатель «Расход (доход) по налогу на прибыль» (ранее – отсутствовал). Под расходом (доходом) по налогу на прибыль понимается сумма налога на прибыль, признаваемая в отчете о финансовых результатах в качестве величины уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период. Расход (доход) по

налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль. При этом отложенный налог на прибыль за отчетный период определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за этот период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток) [20]. Все представленные ниже расчеты выполнены по методике действующего ПБУ 18/02.

На предприятии текущий налог на прибыль определяется по данным налогового учета (п. 22 ПБУ 18/02).

Различия между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью отчетного периода, образовавшиеся в результате различий между нормами действующего законодательства по бухгалтерскому и налоговому учету, состоят из постоянных и временных разниц [8].

Постоянные разницы в бухгалтерском и налоговом учете появляются из-за несовпадения фактов признания доходов и расходов. Это те доходы (расходы), которые влияют на бухгалтерский финансовый результат, но при расчете налога на прибыль не учитываются, или учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, но не признаваемые доходами (расходами) для целей бухгалтерского учета (п. 4 ПБУ 18/02). В этом случае расхождение между бухгалтерским и налоговым учетом не устранится даже с течением времени. Постоянной разнице соответствует постоянное налоговое обязательство (актив) (п. 7 ПБУ 18/02).

Временные разницы – это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом (п. 8 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»). Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения. Различие в балансовой и налоговой стоимостях актива или обязательства является необходимым и достаточным признаком наличия временной разницы и лучшим критерием, с помощью которого ее можно отличить от постоянной разницы» [18, 20].

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль подразделяются на: вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы [18, 20].

В случае, когда налоговая прибыль больше бухгалтерской, образуется вычитаемая временная разница (п. 11 ПБУ 18/02). Налогооблагаемой временной разнице соответствует отложенный налоговый актив (ОНА), который должен привести к уменьшению налога на прибыль в будущем (п. 14 ПБУ 18/02).

В случае, когда налоговая прибыль меньше бухгалтерской, образуется налогооблагаемая временная разница (НВР) (п. 12 ПБУ 18/02). Налогооблагаемой временной разнице соответствует отложенное налоговое обязательство (ОНО), которое должно привести к увеличению налога на прибыль в будущем (п. 15 ПБУ 18/02).

При расчете налоговой базы по налогу на прибыль ООО «ЭСПИ» возникают расходы, обусловленные [42]:

- 1) возмещением расходов лизингодателю по договору КАСКО;
- 2) признанием расходов по договору лизинга:
 - а) первоначальная стоимость предмета лизинга различается в бухгалтерском и налоговом учете, соответственно различается начисляемая и принимаемая в расходы амортизация;
 - б) в налоговом учете в расходы по договору лизинга кроме амортизации включают лизинговые платежи за вычетом налоговой амортизации предмета лизинга;
- 3) признанием расходов по активам стоимостью от 40 тыс. руб. до 100 тыс. руб., в бухгалтерском учете такие активы признаются основными средствами, а в налоговом учете – материальными расходами;
- 4) применением разных правил создания резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете;
- 5) НДС, выделенным в чеках ККМ.

Рассмотрим подробнее отмеченные выше расхождения. Для расчета разниц по каждой операции используется метод сравнения. Алгоритм расчета налога на прибыль основан на определении временных и постоянных разниц путем сравнения доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском учете и в целях налогообложения [59, 67].

1) Возмещение расходов лизингодателю по договору КАСКО.

Предприятие в мае 2019 г. получило объект основных средств (автомобиль) в лизинг. Предмет лизинга застрахован от рисков утраты (гибели), недостачи или повреждения. Согласно договору лизинга, страхователем и выгодоприобретателем по договору КАСКО является лизингодатель, а лизингополучатель выступает только плательщиком. Лизингополучатель не владеет имуществом на правах собственности.

Возмещение страховой премии лизингополучателем прописано в договоре отдельно и не входит в состав лизинговых платежей. Поскольку компенсация не включается в лизинговый платеж, то оснований учесть ее при расчете налога на прибыль нет. В нашем случае доход (в виде страхового возмещения) получит выгодоприобретатель (лизингодатель), поэтому такой расход не обоснован (п. 1 ст. 252 НК РФ). Также, предприятие-лизингополучатель не является страхователем, поэтому расходы на страхование не возникают (ст. 263 НК РФ).

В бухгалтерском учете возмещение расходов лизингодателю по договору КАСКО в сумме 30124,00 руб. будет признано в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99).

Соответственно в мае 2019 г. возникает расход, который влияет на бухгалтерский финансовый результат, но при расчете налога на прибыль не учитываются, т.е. возникает постоянная разница. При этом, бухгалтерская прибыль меньше налоговой, поэтому необходимо увеличить налог на прибыль в бухучете. Постоянной разнице соответствует постоянное налоговое обязательство. Постоянное налоговое

обязательство принимается к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату:

Д 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 6024,80 руб. (30124,00 x 20 %).

Постоянный налоговый расход, который приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль за отчетный период, составил 6024,80 руб.

2) НДС, выделенный в чеках ККМ.

Организация в течение года приобретала различные материалы для хозяйственных нужд в магазинах розничной торговли. Работник (подотчетное лицо) представил авансовый отчет с приложением кассовых чеков, выданных в магазинах, в которых отдельной строкой выделена сумма НДС. Поскольку материалы приобретались без доверенности, то счета-фактуры не выданы. Стоимость материалов составила 98716,00 руб. (в том числе НДС 16452,67 руб.). Все материалы списаны для использования.

В бухгалтерском учете приобретенные материалы принимаются к учету по фактической себестоимости, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п. 2, 5, 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Поскольку в данном случае НДС не принимается организацией к вычету (т.е. является невозмещаемым налогом), фактической себестоимостью, по которой материалы принимаются к учету, признается цена, уплаченная продавцу, с учетом НДС (абз. 3, 6 п. 6 ПБУ 5/01). В бухгалтерском учете материалы отнесены к расходам в сумме 98716,00 руб.

В целях налогообложения стоимость приобретенных материалов включается в состав расходов без учета суммы НДС, выделенной в кассовом чеке (Письмо Минфина России от 24.04.2007 № 03-07-11/126), поэтому они будут отнесены к расходам в сумме 82263,33 руб.

Расходы в сумме НДС 16452,67 руб., признаются в бухгалтерском учете, но не учитываются для целей налогообложения прибыли. В связи с этим, при признании

указанных расходов в бухгалтерском учете у организации возникает постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство (ПНО). При этом, бухгалтерская прибыль меньше налоговой, поэтому необходимо увеличить налог на прибыль в бухучете:

Д 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 3290,53 руб. (16452,67 x 20 %).

В течение года постоянное налоговое обязательство не погашается, списание ПНО со счета 99 произойдет в составе чистой прибыли в конце года при реформации баланса (п. 7 ПБУ 18/02).

3) Признание расходов по договору лизинга (имущество на балансе лизингополучателя) [42]. Организация приняла решение вести учет лизинговых операций согласно Федеральному стандарту 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (п. 48 ФСБУ 25/2018), начиная с бухгалтерской отчетности за 2019 г.

Предприятие в мае 2019 г. получило объект основных средств в лизинг на 36 месяцев с правом выкупа. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя и выкупается по окончании срока лизинга. Выкупная цена уплачивается по окончании срока лизинга. Договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Выкупная цена предмета лизинга не входит в общую сумму лизинговых платежей по договору.

Фактическая стоимость права пользования предметом лизинга включает сумму арендных платежей, причитающихся по договору лизинга (без НДС) (п. 13 ФСБУ 25/2018, п. 7, п. 8 ПБУ 6/01). Общая сумма договора лизинга составляет 1513260,48 руб. (в том числе НДС 20 % – 252210,08 руб.) и включает:

авансовый платеж – 229080 руб. (в том числе НДС 45816 руб.);

ежемесячный лизинговый платеж в течение 36 месяцев – 35671,68 руб. (в том числе НДС 5945,28 руб.).

В отличие от бухгалтерского, в налоговом учете первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до

состояния, в котором оно пригодно для использования (п. 1 ст. 257 НК РФ). Поэтому первоначальная стоимость предмета лизинга в налоговом учете отличается от его первоначальной стоимости в бухгалтерском учете. Расходы лизингодателя, связанные с приобретением предмета лизинга, составили 954500 руб. без НДС.

По условиям договора лизинга авансовый платеж зачитывается единовременно, т.к. реализация лизинговых услуг на сумму аванса признается в полном объеме в первый месяц оказания лизинговых услуг. В составе налоговых расходов авансовый платеж учтен в периоде его начисления (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ, Письмо Федеральной налоговой службы от 17.08.2009 № 3-2-13/179@)8).

В целях налогового и бухгалтерского учета срок полезного использования по предмету лизинга установлен равным 37 месяцам (предмет лизинга относится к третьей амортизационной группе (свыше 3 до 5 лет включительно)). В бухучете и налоговом учете предприятие начисляет амортизацию линейным способом.

В бухгалтерском учете стоимость права пользования предметом лизинга погашается посредством амортизации (п. 17 ФСБУ 25/2018). Основное средство принято на баланс на счет 01 «Основные средства» субсчет «Арендованное имущество» и введено в эксплуатацию в мае 2019 г., поэтому начиная с июня в бухгалтерском учете в расходы ежемесячно принимается амортизация основного средства: $1261050,40/37=34082,44$ руб. (п. 17 ПБУ 6/01 «Основные средства»)

В налоговом учете имущество, полученное на баланс, признается амортизируемым, поэтому в расходы ежемесячно принимается амортизация $954500,00 / 37 = 25797,30$ руб. (п. 10 ст. 258 НК РФ, п. 3 ст. 272 НК РФ).

В налоговом учете кроме начисленной амортизации признаются прочие расходы (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ): часть лизингового платежа за вычетом НДС и амортизации. В качестве прочих расходов в налоговом учете организации будет списана не амортизируемая часть основного средства: $1261050,40 - 954500,00 = 306550,40$ руб. Всего расходов в налоговом учете будет списано не более начисленных лизинговых платежей (амортизация + (лизинговый платеж – НДС

– амортизация), при этом ежемесячно налоговые расходы не могут превышать лизинговый платеж.

В июне 2019 г. учитывается авансовый платеж, который был осуществлен мае, а также ежемесячный лизинговый платеж, всего без НДС 190900,00+29726,40 руб. Амортизация составила 25797,30 руб. и прочие расходы 190900,00+29726,40-25797,30=194829,10 руб., всего расходы составили 25797,30+194829,10=220626,40 руб.

С июля 2019 г. по декабрь 2019 г. ежемесячный лизинговый платеж составил 29726,40 без НДС. Ежемесячные расходы в налоговом учете: амортизация ОС 25797,30 руб. и прочие расходы 29726,40-25797,30=3929,10 руб., всего 29726,40 руб. ежемесячно.

С июня 2019 г. по декабрь 2019 г. в качестве прочих расходов из не амортизируемой стоимости ОС будет признано 218403,72 руб.

Всего за 7 месяцев 2019 г. в налоговые расходы войдет амортизация 180581,08 руб. и прочие расходы 218403,72 руб., что не превышает лизинговые платежи в сумме 398984,80 руб.

Из-за различий в формировании первоначальной стоимости лизингового имущества, правилах признания расходов по договору лизинга в бухгалтерском и налоговом учете возникают различия. В период учета расчетов по договору лизинга в бухгалтерском и налоговом учете будет признана одинаковая сумма расходов по договору лизинга, однако признание расходов по отчетным (налоговым) периодам различается, расход в бухгалтерском учете признается позже, чем в налоговом, поэтому возникают временные различия в учете.

В июне 2019 г. расходы по договору лизинга в налоговом учете превысили расходы в бухгалтерском учете, т.е. возникает налогооблагаемая временная разница. При этом, бухгалтерская прибыль больше налоговой, поэтому необходимо уменьшить налог на прибыль в бухучете. Поэтому начислено отложенное налоговое обязательство:

Д 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» К 77 «Отложенные налоговые обязательства» $186543,96 \times 20 \% = 37308,79$ руб.

Отложенное налоговое обязательство принимается к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как произведение налогооблагаемой разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

По мере уменьшения и полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться и затем полностью погашаться отложенные налоговые обязательства (п. 18 ПБУ 18/02). При этом погашение разниц приводит к увеличению налоговой прибыли по сравнению с бухгалтерской.

С июня 2019 г. по декабрь 2019 г. ситуация меняется: расходы в бухгалтерском учете превышают расходы в налоговом учете, т.е. налогооблагаемая временная разница уменьшается. Соответственно бухгалтерская прибыль будет меньше налоговой, поэтому необходимо увеличить налог на прибыль в бухучете, погашая отложенное налоговое обязательство:

Д 77 «Отложенные налоговые обязательства» К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 5227,25 руб. ($4356,04 \times 6 \text{ мес.} \times 20 \%$) (с июня 2019 г. по декабрь 2019 г.). На конец 2019 г. величина ОНО по договору лизинга составила 32081,53 руб.

Учет налогооблагаемых временных разниц на практике означает, что в отчетности будет отражаться не только налог, начисленный за налоговый период, но и сумма, которую организация заплатит в будущем с уже полученных доходов, т.е. условная задолженность организации перед бюджетом, которую придется погашать в последующие периоды. Приведенные выше расчеты и отмеченные разницы отражены в Приложении В.

4) Признание расходов по активам стоимостью от 40 000 руб. до 100 000 руб.

В марте 2019 г. предприятие приобрело оборудование (станок для гибки арматуры), стоимостью 72 120 руб. (без НДС).

В отношении актива выполняются условия, предусмотренные п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», т.е. оборудование признано основным средством. Срок

полезного использования установлен 24 месяца. Согласно п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» стоимостной лимит отнесения активов к основным средствам составляет 40 000 руб. Стоимость приобретенного оборудования признается в расходах путем амортизации (п. 17 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Согласно учетной политике амортизация начисляется линейным способом.

Для целей налогового учета основное средство стоимостью не выше 100 000 руб. не признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ). В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ в налоговом учете стоимость приобретенного оборудования включается в состав материальных расходов.

Оборудование было введено в эксплуатацию в марте 2019 г. Ежемесячный расход в виде амортизации в сумме $72120,00/24=3005,00$ руб. признается в бухгалтерском учете начиная с апреля. В налоговом учете стоимость оборудования включается в состав материальных расходов единовременно в сумме 72120 руб. в марте.

Актив стоимостью от 40000 руб. до 100 000 руб. в бухгалтерском и налоговом учете имеет разную квалификацию: в бухгалтерском учете признается основным средством, а в налоговом – это материальные расходы. Соответственно, признание расходов по указанному активу в бухгалтерском и налоговом учете различается, возникают разницы. Поскольку стоимость актива одинакова в бухгалтерском и налоговом учете, то будет признана одинаковая сумма расходов, однако признание расходов по отчетным (налоговым) периодам различается: в бухгалтерском учете расход признается по мере амортизации, а в налоговом учете – единовременно, поэтому возникают временные разницы в учете.

В случае, когда налоговая прибыль меньше бухгалтерской, образуется налогооблагаемая временная разница (НВР). Налогооблагаемые временные разницы формируют отложенное налоговое обязательство (ОНО) (п.п. 11, 12 ПБУ 18/02). В этом случае увеличивается сумма налога на прибыль в следующих периодах.

В марте 2019 г. расходы по оборудованию в налоговом учете превысили расходы в бухгалтерском учете, т.е. возникает налогооблагаемая временная разница

(НВР). Соответственно бухгалтерская прибыль больше налоговой, поэтому начислено отложенное налоговое обязательство:

Д 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» К 77 «Отложенные налоговые обязательства» 14424,00 руб. (72120,00 x 20 %)

Ежемесячно по мере начисления амортизации (с апреля 2019 г. по декабрь 2019 г.) отложенное налоговое обязательство погашается в течение срока полезного использования:

Д 77 «Отложенные налоговые обязательства» К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 601,00 руб. (3005,00 x 20 %).

На конец 2019 г. величина ОНО по оборудованию составит:

$14424,00 - 9 \text{ мес.} \times 601,00 = 9015,00 \text{ руб.}$

5) Создание резерва по сомнительным долгам (далее – РСД).

Согласно учетной политике в целях бухгалтерского учета ООО «ЭСПИ» ежеквартально проводит инвентаризацию дебиторской задолженности и создает резерв при наличии сомнительной задолженности. В целях налогообложения учетной политикой организации также закреплено создание резерва по сомнительным долгам ежеквартально. В бухгалтерском и налоговом учете закреплена одинаковая оценка величины резерва (как в НК РФ), однако в некоторых случаях это не устраняет разницы в учете.

По результатам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной на 31.12.2018 г., выявлены следующие задолженности контрагентов, не обеспеченные залогом, поручительством, банковской гарантией, и нет уверенности, что должники погасят задолженности (таблица 5).

Выручка за 2018 г. составила 56790217 руб. (без НДС). Величина резерва в бухгалтерском учете не имеет ограничения, т.к. резерв создается в целях повышения достоверности оценки актива. В налоговом учете сумма создаваемого резерва, исчисленного по итогам налогового периода, не может превышать 10 % от выручки за указанный налоговый период. Сумма резерва в течение налогового периода по итогам отчетных периодов не может превышать большую из величин – 10 % от

выручки за предыдущий налоговый период или 10 % от выручки за текущий отчетный период (п. 4 ст. 266 НК РФ). Максимальная сумма резерва за отчетный период в налоговом учете 5679022 руб. (56790217 x 10 %).

Таблица 5 – Сомнительная задолженность и РСД по состоянию на 31.12.2018 г.

Контрагент	Договор	Срок задержки платежа, дн.	Сумма задолженности, руб.	Резерв в БУ, руб.	Резерв в НУ, руб.	Разницы в учете, руб.
ООО «Регион»	Договор подряда	>90	220 000	220 000 (100 %)	220 000 (100%)	-
ООО «ЭТМ-Ч»	Договор подряда	83	340 000	170 000 (50 %)	170 000 (50 %)	-
				390000	390000	-

Рассмотрим разницы, возникающие в учете при формировании РСД в течение 2019 г.

В 1 квартале 2019 г. по итогам инвентаризации выявлена сомнительная задолженность по договору цессии на сумму 480000 руб. и произошло увеличение отчислений в резерв в бухгалтерском и налоговом учете, т.к. увеличился срок просрочки платежа. Из-за различий в формировании РСД по договору цессии в бухгалтерском и налоговом учете возникают разницы, т.к. в налоговом учете критерии сомнительной задолженности строже: учитывается только задолженность, возникшая в связи с выполнением работ, поэтому, в целях расчета РСД для налогового учета имеют значение только задолженности ООО «Регион» и ООО «ЭТМ-Ч». Долг, возникший из договора цессии, при формировании РСД в налоговом учете не учитывается.

В момент признания задолженности безнадежной в бухгалтерском и налоговом учете будет признана одинаковая сумма расходов, однако признание расходов по отчетным периодам различается: расход в бухгалтерском учете признается раньше в виде отчисления в резерв, в налоговом учете – по факту признания задолженности безнадежной, поэтому возникают временные разницы в учете.

На 31.03.2019 г. расходы по РСД в бухгалтерском учете превысили расходы в налоговом учете, т.е. возникает вычитаемая временная разница. При этом, бухгалтерская прибыль меньше налоговой, поэтому следует увеличить налог на прибыль в бухгалтерском учете, начислив отложенный налоговый актив (предполагается, что организация получит прибыль в последующих отчётных периодах (п. 14 ПБУ 18/02)). Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующих отчетных периодах.

ОНА принимается к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как произведение вычитаемой разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль:

Д 09 «Отложенный налоговый актив» К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 96000,00 руб. (480000,00 x 20 %).

За 2 квартал отчислений в резерв в бухгалтерском и налоговом учете не было, следовательно, величина резерва не изменилась (таблица 6).

На 30.06.2019 г. вычитаемая временная разница, возникшая в предыдущем отчетном периоде, не изменилась, поэтому корректировать налог на прибыль в бухгалтерском учете не нужно.

Таблица 6 – Разницы, возникшие при создании РСД по состоянию на 31.03.2019 г., 30.06.2019 г.

Контрагент	Договор	Срок задержки платежа, дн.	Сумма задолженности, руб.	Резерв в БУ, руб.	Резерв в НУ, руб.	Разницы в учете, руб.
ООО «Регион»	Договор подряда	>90	220 000	220 000 (100 %)	220 000 (100%)	-
ООО «ЭТМ-Ч»	Договор подряда	>90	340 000	340 000 (100 %)	340 000 (100 %)	-
ООО «СтройГрупп»	Договор цессии	>90	480 000	480 000 (100 %)	-	480 000
				1040 000	560 000	480 000

В 3 квартале 2019 г. задолженность ООО «Регион» в сумме 220000 руб. была признана нереальной для взыскания в связи с ликвидацией контрагента и списана за счет резерва, отчислений в резерв в бухгалтерском и налоговом учете не было, поэтому величина резерва уменьшилась (таблица 7).

Таблица 7 – Разницы, возникшие при создании РСД по состоянию на 30.09.2019 г.

Контрагент	Договор	Срок задержки платежа, дн.	Сумма задолженности, руб.	Резерв в БУ, руб.	Резерв в НУ, руб.	Разницы в учете
ООО «ЭТМ-Ч»	Договор подряда	>90	340 000	340 000 (100 %)	340 000 (100 %)	-
ООО «СтройГрупп»	Договор цессии	>90	480 000	480 000 (100 %)	-	480 000
				820 000	340 000	480 000

На 30.09.2019 г. вычитаемая временная разница, возникшая в предыдущем отчетном периоде, не изменилась, поэтому корректировать налог на прибыль в бухучете не нужно.

В 4 квартале 2019 г. задолженность ООО «ЭТМ-Ч» в сумме 340000 руб. была признана нереальной для взыскания в связи с ликвидацией контрагента и списана за счет резерва, отчислений в резерв в бухгалтерском и налоговом учете не было, поэтому величина резерва уменьшилась (таблица 8).

Таблица 8 – Разницы, возникшие при создании РСД по состоянию на 31.12.2019 г.

Контрагент	Договор	Срок задержки платежа, дн.	Сумма задолженности, руб.	Резерв в БУ, руб.	Резерв в НУ, руб.	Разницы в учете
ООО «СтройГрупп»	Договор цессии	>90	480 000	480 000 (100 %)	-	480 000
				480 000	-	480 000

На 31.12.2019 г. вычитаемая временная разница, возникшая в 1 квартале, не изменилась и на конец отчетного года составляет 480000 руб., соответственно ОНА составляет 96000,00 руб. (480000,00 x 20 %).

По состоянию на 31.12.2019 г. ООО «СтройГрупп» задолженность не погасило, оснований признавать сомнительную задолженность нереальной для взыскания не выявлено, новой сомнительной задолженности не выявлено, поэтому в бухгалтерском учете сумма резерва не корректируется и в сумме 480000 руб. переносится на следующий год. В налоговом учете на конец 2019 г. резерв не создается (задолженность по договору цессии не учитывается).

Таким образом, в 2019 г. за счет РСД была списана нереальная к взысканию задолженность по договорам подряда в сумме 560000 руб. На 31.12.2019 г. размер РСД составил 480000 руб.: на эту сумму РСД уменьшил величину дебиторской задолженности в балансе, увеличил прочие расходы и уменьшил финансовый результат 2019 г. в бухгалтерском учете.

В налоговом учете на 31.12.2019 г. отчислений в РСД нет. Благодаря сформированному резерву, безнадежный долг был включен во внереализационные расходы в более раннем периоде, т.е. создание резерва позволило перенести уплату налога на прибыль с текущего отчетного периода на последующие.

Несмотря на то, что в отношении РСД в бухгалтерском и налоговом учете закреплена одинаковая оценка величины резерва, на конец отчетного года существует вычитаемая временная разница в сумме 480000 руб. и соответствующий ей отложенный налоговый актив в сумме 96000,00 руб.

Таким образом, за отчетный период 2019 г. в учете предприятия отражены следующие разницы и соответствующие им объекты учета (таблица 9).

Остатки по счету 09 «Отложенные налоговые активы» и счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» на конец отчетного периода показывают суммы, которые будут влиять на бухгалтерскую прибыль в будущем.

Суммы, накопленные в течение года на субсчетах «Постоянный налоговый актив» и «Постоянное налоговое обязательство» счета 99 «Прибыли и убытки», показывают различия данных бухгалтерского и налогового учета, которые учтены в текущем периоде.

Таблица 9 – Регистр учета постоянных и временных разниц на 31.12.2019 г.

Операция	Расход по операции в БУ, руб.	Расход по операции в НУ, руб.	Разница в расходах, руб.	ПНА, руб.	ПНО, руб. Д99 К68	ОНА, руб. Д09 К68	ОНО, руб. Д68 К77
Возмещение расходов по страхованию (КАСКО)	30124,00	0,00	30124,00 ПР		6024,80		
НДС, выделенный чеках ККМ	98716,00	82263,33	16452,67 ПР		3290,53		
ОС в лизинге	238577,08	398984,80	-160407,72 НВР				32081,53
ОС стоимостью в пределах 40000-100000 руб.	27045,00	72120,00	-45075,00 НВР				9015,00
Резерв по сомнительным долгам	480000,00	0,00	480000,00 ВВР			96000,00	
ИТОГО	874462,08	553368,13	321094,00	-	9315,33	96000,00	-41096,53

Отложенный налог на прибыль за налоговый период определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за этот период (п. 20 ПБУ 18/02): $96000,00 - 41096,53 = 54903,47$ руб., т.е. на эту сумму будет уменьшен налог на прибыль в последующем отчетном периоде.

Постоянный налоговый расход, который приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль за отчетный период, составил $6024,80 + 3290,53 = 9315,33$ руб. В течение года постоянное налоговое обязательство не погашается, списание ПНО со счета 99 произойдет в составе чистой прибыли при реформации баланса (п. 7 ПБУ 18/02).

В бухгалтерском балансе отражаются отложенные налоговые активы и обязательства, постоянные активы и обязательства не отражаются (п. 23 ПБУ 18/02) [25].

В балансе сальдо ОНО (кредитовое сальдо по счету 77) отражается в пассиве в составе долгосрочных обязательств по строке 1420 «Отложенные налоговые обязательства» (Приказ Минфина от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [15]). На конец 2019 г. величина ОНО составила 41096,53 руб. Сальдо ОНА (дебетовое сальдо по счету 09) отражается в активе баланса в

составе внеоборотных активов по строке 1180 «Отложенные налоговые активы». На конец 2019 г. величина ОНА составила +96000,00 руб.

В отчете о финансовых результатах отражаются как отложенные активы (обязательства), так и постоянные налоговые активы (обязательства) (п. 24 ПБУ 18/02) [25]. По строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» отражается разница между сальдо по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» на начало и конец года. За 2019 г. увеличение ОНО составит –41096,53 руб. По строке 2430 «Изменение отложенных налоговых активов» отражается разница между сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы» на начало и конец года. За 2019 г. увеличение ОНА составит +96000,00 руб. Информация о постоянных налоговых обязательствах приводится справочно по строке 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»: за 2019 г. ПНО составили 9315,33 руб.

В действующей редакции ПБУ 18/02 текущий налог на прибыль определяется исходя из величины условного расхода, скорректированной на суммы ПНО, ПНА, ОНА и ОНО (п. 21 ПБУ 18/02). Прибыль до налогообложения за 2019 г. составила 1798 тыс. руб., соответственно условный расход по налогу на прибыль составил 360 тыс. руб. Для рассматриваемых условий: текущий налог на прибыль организаций (НУ) = условный расход (БУ) + начисленный ОНА – начисленное ОНО + ПНО = 360 + 96 – 41 + 9 = 424 тыс. руб. Таким образом, сумма налога на прибыль, отраженная в налоговой декларации, составила 424 тыс. руб. Отражение ОНА, ОНО, ПНО в Отчете о финансовых результатах за 2019 г. представлено в таблице 10 [59].

Таблица 10 – Отражение ОНА, ОНО, ПНО в Отчете о финансовых результатах за 2019 г.

Показатель	Код	Величина показателя, тыс. руб.
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	1798
Текущий налог на прибыль (360+96-41+9)	2410	(424)
в т.ч. ПНО (ПНА) справочно	2421	9
Изменение ОНО	2430	(41)
Изменение ОНА	2450	96
Прочее	2460	(8)
Чистая прибыль (убыток) (1798-424-8)	2400	1366

Экономический смысл показателей, отраженных в Отчете о финансовых результатах следующий:

9 тыс. руб. – часть налога, которая увеличила налог на прибыль в отчетном периоде;

41 тыс. руб. – часть отложенного налога, которая в будущем будет увеличивать сумму налога на прибыль «к уплате»;

96 тыс. руб. – часть отложенного налога, которая в будущем будет уменьшать сумму налога на прибыль «к уплате».

Таким образом, применение ПБУ 18/02 позволяет:

- 1) раскрыть в бухгалтерской отчетности суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль в будущем, что делает отчетность более прозрачной;
- 2) предоставить партнерам в лице средних (крупных) предприятий информацию о налоге в формате, вызывающем больше доверия.

3.2 Разработка сводного регистра налогового учета по налогу на прибыль

Целью совершенствования налогового учета, действующего на предприятии, является разработка сводного налогового регистра по налогу на прибыль.

Согласно ст. 314 НК РФ порядок формирования налоговой базы должен быть отражен в регистрах налогового учета. Регистры – элемент налогового учета, вести который обязаны все плательщиками налога на прибыль. Форма необходимого аналитического регистра по налоговому учету должна быть разработана предприятием и закреплена в учетной политике. Необходимость составления регистра обусловлена не только различиями бухгалтерского и налогового учета по отдельным хозяйственным операциям, но и тем, что для расчета налога на прибыль и формирования Декларации необходимы вычисления и группировка расходов согласно положениям гл.25 НК РФ. Сводный налоговый регистр должен содержать все до-

ходы и расходы предприятия для расчета налога на прибыль, сгруппированные таким образом, чтобы была возможность проверить правильность и обоснованность исчисления налога.

Доходами от реализации признается выручка от реализации произведенных и смонтированных инженерных ограждений, а также выручка от реализации имущественных прав (реализация права требования) (п. 1 ст. 249 НК РФ).

Внереализационные доходы – это все те доходы организации, которые не являются доходами от реализации (ст. 250 НК РФ). К внереализационным доходам относятся: выручка от реализации прочих активов (сопутствующих товаров), суммы восстановленного резерва по сомнительным долгам.

В хозяйственной деятельности предприятия иногда возникает необходимость реализовать основные средства (морально или физически устаревшие, либо ненужные). Доходы и расходы от реализации амортизируемого имущества учитываются особым образом (ст. 323 НК РФ).

Расходами в налоговом учёте признаются только те расходы, которые экономически целесообразны, связаны с деятельностью, направленной на извлечение дохода, и подтверждены документами (ст. 252 НК РФ).

Все расходы можно разделить на принимаемые для целей налогообложения прибыли и не принимаемые к налоговому учету:

1) расходы, принимаемые для целей налогообложения:

а) расходы, связанные с производством и реализацией (материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ));

б) внереализационные расходы (услуги банков) (ст. 265 НК РФ);

2) расходы, не принимаемые к налоговому учету (ст. 270 НК РФ) (пени, штрафы, перечисляемые организацией в бюджет; дивиденды, НДС по чекам ККМ).

Ст. 272 НК РФ установлен момент признания расходов при методе начисления. Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся. Исключение составляют

амортизационные расходы, которые признаются равномерно в течение срока полезного использования амортизируемого оборудования в порядке, установленном в ст. 259 НК РФ.

При исчислении налога на прибыль большое значение имеет распределение расходов на прямые и косвенные. Порядок распределения расходов налогоплательщика на прямые и косвенные активно анализируется судебной практикой уже не первый год. При том, что согласно ст. 318 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет перечень прямых расходов, тем не менее сложившаяся судебная практика не считает, что этот процесс зависит исключительно от воли налогоплательщика. Судебная практика требует признания в составе прямых затрат именно расходов, непосредственно связанных с основной производственной деятельностью (несение их в процессе осуществления основной производственной деятельности) [39]. Правильное распределение расходов очень важно, т.к. ошибка в квалификации расходов может привести к занижению налоговой базы, поэтому любой расход в целях исчисления налога на прибыль нужно не только тестировать на соблюдение норм ст. 252 НК РФ, но и правильно классифицировать.

Налоговый кодекс относит к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров. Прямые расходы признаются в качестве расходов на производство и реализацию текущего отчетного (налогового) периода не в полной мере, а за вычетом доли таких расходов, распределенных на остатки незавершенного производства. С учетом специфики деятельности и экономического обоснования к прямым расходам предприятия для целей налогообложения относятся [50]:

- 1) расходы на приобретение материалов, используемых при производстве и выполнении работ;
- 2) расходы на оплату труда производственных рабочих и монтажников;
- 3) суммы начисленной амортизации по производственному оборудованию;
- 4) расходы на приобретение работ и услуг производственного характера (субподряд).

К косвенным расходам относятся все иные расходы, за исключением внереализационных расходов. Налогоплательщик вправе отнести материальные затраты к косвенным расходам, только если отсутствует реальная возможность включить их в прямые расходы, должен обосновать правомерность включения затрат в состав косвенных. Косвенные расходы признаются как расходы текущего отчетного периода в полной мере.

Прибыль от реализации имущества и имущественных прав определяется как разница между доходами от реализации имущества и имущественных прав, уменьшенными на стоимость реализованного имущества и имущественных прав, и расходами, непосредственно связанными с такой реализацией.

На практике вопрос признания расходов для налога на прибыль является одним из ключевых в налогообложении организаций. Он порождает множество налоговых споров. Основаниями для отказа в принятии расходов для целей налогообложения прибыли являются:

- 1) отсутствие документов, подтверждающих осуществление расходов;
- 2) не подтверждение факта осуществления расходов на основе имеющихся документов.

Согласно положениям НК РФ, в случае непредставления при налоговом контроле запрашиваемых документов предусмотрен штраф, а также ИФНС может доначислить налоги расчетным путем (Определение ВС РФ от 25.01.16 г. № 302-КГ15-17939 по делу № А78-14492/2014). Поэтому, при принятии расходов к налоговому учету следует обращать внимание на [67]:

- 1) наличие первичных учетных документов, а также иных документов, косвенно подтверждающих понесенные расходы;
- 2) содержание документов, позволяющее сделать вывод о факте осуществления расхода и его экономической обоснованности.

Расход, принимаемый в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, должен обладать признаками реальности, обоснованности и быть документально подтвержден (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Расход является реальным, если он фактически осуществлен. При определении реальности расходов бухгалтер проверяет наличие документов, свидетельствующих о фактическом осуществлении данных расходов (договоры, акты выполненных работ, товарные накладные и др.).

Обоснованными расходами признаются экономически оправданные затраты, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п.1 ст. 252 НК РФ). Расходы налогоплательщика должны быть осуществлены в целях получения именно дохода, а не прибыли (Письмо Минфина от 05.09.2012 № 03-03-06/4/96).

Однако в ряде случаев бывает затруднительно установить связь между произведенными расходами и полученными доходами. Отдельные расходы могут быть затрачены не на получение дохода, а на снижение рисков или поддержание существующего уровня доходности. Т.е. некоторые расходы могут быть направлены на повышение эффективности управления, изменение стратегии развития бизнеса. При определении обоснованности расходов проверяется наличие деловой цели для их осуществления, а также экономическая оправданность их величины для достижения такой цели [39].

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, должны быть документально подтверждены:

- 1) документами, оформленными в соответствии с российским законодательством;
- 2) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (приказы о командировках, проездные документы, отчеты о выполненной работе, сметы).

Данные Декларации по налогу на прибыль должны соответствовать показателям налогового регистра и Отчета о финансовых результатах.

Таким образом, разработанный сводный налоговый регистр по налогу на прибыль (Приложение Г) содержит обобщенные данные бухгалтерского учета, которые сгруппированы в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ таким образом,

чтобы способствовать правильному расчету налога на прибыль и заполнению соответствующей декларации. Использование регистра делает расчет налога на прибыль прозрачным, предотвращает ошибки в расчете налога, снижает риск принятия необоснованных расходов к учету, используется при осуществлении внутреннего контроля расчета налога на прибыль. Разработанный сводный регистр применяется при расчете налога на прибыль за 2019 г.

3.3 Организация внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль

Основной целью совершенствования внутреннего контроля, действующего на предприятии, является разработка направления в отношении контроля расчетов по налогу на прибыль, т.к. для малого предприятия налог на прибыль связан со значительными рисками.

Основным методическим документом, разработанным Минфином РФ, раскрывающим особенности реализации внутреннего контроля на предприятии, является Информация Министерства финансов РФ ПЗ 11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [16] (далее – ПЗ 11/2013). ФОНД «НРБУ «БМЦ» в развитие ст. 19 Закона о бухгалтерском учете разработал Рекомендацию Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» [19] (далее – Р-44/2013-КпР). Названные документы равнозначны по статусу и носят рекомендательный характер для экономического субъекта, при этом методические рекомендации в большей степени детализируют методологию организации и осуществления внутреннего контроля экономическим субъектом [36].

Внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль является составной частью внутреннего контроля предприятия, и направлен на оперативное выявление, предотвращение и минимизацию рисков, связанных с расчетами по налогу на прибыль: обеспечение уверенности в соблюдении действующего законодательства,

обеспечение достоверности расчета налога, своевременности подготовки налоговой отчетности и полноты перечисления налога на прибыль.

Задачи внутреннего контроля связаны с проверкой состояния налогового учета и достоверности налоговой отчетности в отношении налога на прибыль [61]:

- 1) соблюдение действующего налогового законодательства;
- 2) качественное документирование операций (расходов);
- 3) контроль достоверности расчета налога на прибыль;
- 4) контроль своевременности и полноты уплаты налога на прибыль.

Для того чтобы система внутреннего контроля была эффективна, она должна состоять из следующих взаимосвязанных элементов, соответствующих следующим критериям [70]:

1) контрольная среда – имеется инфраструктура, обеспечивающая реальность и эффективность контроля; наличие локальных актов, формализующих систему внутреннего контроля на предприятии, их действенность и своевременный пересмотр;

2) оценка рисков – в основу организации внутреннего контроля должны быть положены принципы и практика построения риск-ориентированной системы;

3) контрольная деятельность – применяемые контрольные процедуры адекватны рискам и действенны;

4) информация и коммуникация – наличие информационных потоков, обеспечивающих сбор и передачу необходимой информации;

5) мониторинг деятельности внутреннего контроля – наличие и функционирование системы мониторинга эффективности внутреннего контроля.

Далее рассмотрим содержание всех указанных элементов.

1. Контрольная среда включает официальную позицию, осведомленность и действия собственника относительно системы внутреннего контроля, а также понимание значения такой системы. Контрольная среда определяет принципы внутреннего контроля и его структуру, оказывает влияние на сознательность сотрудников

в отношении контроля. На предприятии, в том числе для целей внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль, разработаны:

- 1) Учетная политика для целей налогового учета;
- 2) Положение по внутреннему контролю расчетов по налогу на прибыль.

Для того чтобы внутренний контроль решал поставленные перед ним задачи, он должен опираться на следующие принципы:

- 1) содержание и организация внутреннего контроля, его цели и задачи отвечают целям и задачам, стоящим перед предприятием;
- 2) объем и сложность контрольных процедур являются необходимыми и достаточными для эффективного управления рисками;
- 3) внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль действует на постоянной основе;
- 4) внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль организован рационально, с учетом ресурсов предприятия.

Для того, чтобы внутренний контроль не был формальной системой очень важна заинтересованность руководителя в контроле.

2. Оценка рисков. Система внутреннего контроля расчета по налогу на прибыль включает в себя следующие виды контроля, которые оказывают влияние на выбор контрольных процедур [35, 79]:

- 1) превентивный контроль – предотвращение ошибок и нарушений (контрольные процедуры предупреждают появление возможных нарушений и ошибок);
- 2) выявляющий контроль – выявление ошибок и нарушений (контрольные процедуры выявляют те нарушения и ошибки, которые могут быть выявлены только по мере их возникновения);
- 3) корректирующий контроль – исправление выявленных ошибок (контрольные процедуры обеспечивают исправление ошибок и нарушений).

В организации разработаны процедуры, которые будут решать поставленные задачи. Для этого определены и проанализированы ошибки и риски, присущие расчетам по налогу на прибыль, и на их основе предложены процедуры внутреннего

контроля, позволяющие предупредить и (или) устранить риски (таблица 11) [35, 54, 65]. Они помогают удостовериться в том, что предприняты необходимые действия для устранения возможных рисков.

Таблица 11 – Риски и контрольные процедуры по налогу на прибыль

Риски расчетов по налогу на прибыль	Контрольные процедуры по управлению рисками
1) неправильное определение суммы налога (ошибка в налоговой отчетности)	контроль достоверности расчета, контроль положений учетной политики для целей налогообложения прибыли, контроль правильности заполнения налоговых деклараций
а) ошибка в налоговых регистрах	контроль правильности отражения в бухгалтерском учете операций по начислению налога с проверкой первичных учетных документов
б) расхождение данных в налоговых регистрах и налоговой отчетности	сопоставление данных бухгалтерских и налоговых регистров
в) неправомерное принятие к налоговому учету расходов	изучение арбитражной практики, по вопросам признания спорных расходов
г) принятие к налоговому учету документально неподтвержденных (или не правильно оформленных) расходов	контроль наличия всех первичных документов по совершаемой сделке, контроль правильного (с позиций налогообложения) оформления документов
д) изменение налогового законодательства и как результат изменение порядка признания доходов и расходов	изучение изменений налогового законодательства в части налога на прибыль
2) несвоевременное представление налоговой отчетности	контроль сроков подачи отчетности
3) несвоевременная (неполная) уплата налога	планирование суммы и сроков уплаты налогов для избегания кассового разрыва, сверки расчетов по налогам с бюджетом
4) непредставление корректирующих расчетов при выявлении ошибки	контроль устранения ошибок; контроль подачи корректирующей отчетности
5) налоговые проверки при выявлении частых ошибок в учете и отчетности	взаимодействие с налоговыми органами при выявлении ошибок в расчетах и отчетности

Предложенные процедуры позволяют осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль и учитывают следующие моменты:

- 1) полноту учета доходов;
- 2) правомерность и документальную обоснованность принятия расходов к налоговому учету;
- 3) своевременность принятия расходов к налоговому учету;

4) достоверность расчета налога на прибыль и правильность заполнения декларации;

5) своевременность подачи декларации в налоговый орган и уплаты налога в бюджет.

Рассмотрим подробнее проведение предложенных контрольных процедур.

А. Контроль учета доходов.

При контроле доходов от реализации необходимо проверить полноту отраженной в учете выручки за контролируемый период.

Б. Контроль правомерности и документальной обоснованности принятия расходов.

Расходами в налоговом учёте признаются только те расходы, которые экономически целесообразны, связаны с деятельностью, направленной на извлечение дохода, и подтверждены документами (ст. 252 НК РФ). Гл. 25 НК РФ устанавливает общие принципы признания расходов в целях налогообложения прибыли, а также содержит специальные нормы, которыми определенные затраты прямо отнесены к расходам, учитываемым и не учитываемым при определении налоговой базы для исчисления налога.

По поставщикам и подрядчикам (по которым сумма сделки превышает 100000 руб.) предприятие собирает пакет документов, подтверждающих надежность делового партнера. В настоящее время нет четкого понимания, какой пакет документов может подтвердить должную осмотрительность в отношении контрагента, поэтому каждое предприятие решает этот вопрос самостоятельно. Должная осмотрительность предполагает снижение рисков предъявления претензий по обоснованности налоговой выгоды в части расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. На предприятии контроль контрагентов проводится с помощью общедоступных интернет-сервисов. Результаты проверки с выводами о надежности контрагента фиксируются в виде досье контрагента.

При контроле документальной обоснованности исчисления налога все первичные документы, а также документы, предусмотренные НК РФ, должны быть подвергнуты формальной проверке, а также необходимо провести контроль соответствия между конкретной хозяйственной операцией и наличием полного перечня сопутствующих ей документов [78].

Контроль наличия и оформления документов в отношении осуществляемых хозяйственных операций следует проводить в текущем режиме. При этом следует контролировать оформление первичных документов:

1) договоры о поставке или реализации товаров (услуг) должны соответствовать нормам ГК РФ, НК РФ;

2) трудовые договоры и локальные акты о выплатах работникам должны предусматривать все виды принимаемых к налоговому учету выплат;

3) товарно-транспортные накладные должны содержать все обязательные реквизиты согласно ст. 9 Закона о бухгалтерском учете;

4) акты выполненных работ (услуг) должны содержать все обязательные реквизиты согласно ст. 9 Закона о бухгалтерском учете;

5) авансовые отчеты должны быть утверждены руководством и содержать правильно оформленные документы о расходах;

6) бухгалтерские справки.

В том случае, если по результатам внутреннего контроля выявится отсутствие необходимых документов или несоответствие их нормам ГК РФ, НК РФ, то следует восстановить документы, привести их в соответствие законодательству, либо исключить соответствующие расходы из налогооблагаемой базы.

Для контроля правомерности принятия расходов предприятия для целей налогообложения необходимо проверить и подтвердить [62]:

1) правильность исчисления материальных расходов, предусмотренных ст. 254 НК РФ;

2) правильность исчисления расходов на оплату труда, предусмотренных ст. 255 НК РФ;

- 3) правильность формирования состава амортизируемого имущества и определения его первоначальной стоимости в соответствии со ст. 256 и 257 НК РФ;
- 4) правильность включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп в соответствии со ст. 258 НК РФ и Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (ред. от 28.04.2018) «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;
- 5) правильность расчета сумм амортизации в соответствии со ст. 259 НК РФ;
- 6) правильность включения в состав затрат расходов на ремонт основных средств в соответствии со ст. 260 НК РФ;
- 7) обоснованность расходов на обязательное и добровольное страхование имущества (в т. ч. арендованного) в соответствии со ст. 263 НК РФ;
- 8) правильность списания на себестоимость прочих расходов, связанных с производством и (или) связанных с реализацией (ст. 264 НК РФ);
- 9) правильность списания внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ).

В отношении контроля признания спорных расходов к налоговому учету необходимо изучение арбитражной практики [39].

В. Контроль своевременности принятия расходов.

Ст. 272 НК РФ установлен момент признания расходов при методе начисления. Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся (исключение составляют амортизационные расходы). Основными задачами внутреннего контроля своевременности признания доходов и расходов в налоговом учете являются: получение доказательств о правильности формирования налоговой базы по налогу на прибыль в проверяемом отчетном (налоговом) периоде и исключение рисков, связанных с отражением доходов и расходов в ненадлежащих отчетных (налоговых) периодах. Своевременность признания доходов и расходов в налоговом учете можно проконтролировать, анализируя разницы между показателями налогового и бухгалтерского учета [60].

Г. Контроль расчета налога на прибыль и правильности заполнения декларации.

Для того чтобы убедиться в правильности расчета налоговой базы по налогу на прибыль и правильности заполнения декларации, следует контролировать в текущем режиме (ежеквартально) следующие моменты:

- 1) проверять, правильно ли классифицированы доходы и расходы в налоговом учете;
- 2) проверять величину разниц и сопоставлять разницы предыдущего и текущего периода;
- 3) сравнивать величину налога на прибыль по данным бухгалтерского и налогового учета.

Следующим этапом контроля будет установление взаимосвязи между системами учета, предполагающий сравнение бухгалтерских и налоговых доходов и расходов, выявление возможных расхождений в показателях. С учетом применения организацией ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» величину налоговой прибыли можно увидеть в бухгалтерских регистрах. Для контроля правильности расчета налога на прибыль необходимо сравнить прибыль до налогообложения с учетом корректировок на ПНО (ПНА) и ОНО (ОНА) и налогооблагаемую прибыль в целях налогового учета. Затем сравнить сумму налога за период по декларации с данными бухучета в отчете о финансовых результатах. Для этого необходимо сопоставить данные разных источников информации (таблица 12).

В ходе контроля могут быть выявлены ошибки при расчете налогооблагаемой прибыли, а также при определении отложенных налогов. Следует уделять особое внимание исправлению ошибок в бухгалтерском и налоговом учете, т.к. имеются отличия. В налоговом учете корректировки вносятся в налоговую декларацию того отчетного периода, к которому относятся выявленные ошибки. В бухгалтерском учете (согласно учетной политике предприятия) ошибки можно исправить в периоде их выявления. Для снижения риска допущения ошибок при исчислении налога на прибыль следует проводить изучение изменений налогового законодательства в части налога на прибыль.

Таблица 12 – Сопоставление данных по налогу на прибыль

Показатель налогового периода	Источник информации	Форма отчетности
Выручка	Регистры бухгалтерского учета, регистры налогового учета	Отчет о финансовых результатах, Декларация по налогу на прибыль
Расходы (прямые, косвенные, внереализационные)	Регистры бухгалтерского учета, регистры налогового учета	Декларация по налогу на прибыль
Налогооблагаемая прибыль в целях бухгалтерского учета	Регистры бухгалтерского учета	Отчет о финансовых результатах
ОНО (ОНА)	Регистры бухгалтерского учета	Отчет о финансовых результатах, Бухгалтерский баланс
ПНО (ПНА)	Регистры бухгалтерского учета	Отчет о финансовых результатах
Налогооблагаемая прибыль в целях налогового учета	Регистры налогового учета	Декларация по налогу на прибыль
Налог на прибыль	Регистры бухгалтерского учета, регистры налогового учета	Отчет о финансовых результатах, Декларация по налогу на прибыль

Д. Контроль своевременности подачи декларации в налоговый орган и уплаты налога в бюджет.

Декларация подается не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода. Несвоевременная подача декларации в налоговый орган может привести к блокировке расчетного счета предприятия по решению налогового органа. Для контроля сроков подачи отчетности в налоговый орган на предприятии используется налоговый календарь.

Предприятие уплачивает ежемесячные авансовые платежи, исчисленные исходя из суммы авансового платежа за прошлый период, с поквартальной доплатой. Для контроля полноты и своевременности уплаты налога в бюджет проводится планирование сумм налога по срокам уплаты и сверка расчетов с бюджетом.

4. Информация и коммуникация. Бухгалтер контролирует информацию и документы, относящиеся к расчетам по налогу на прибыль. В процессе расчета налога на прибыль бухгалтер взаимодействует с руководителем предприятия и с внеш-

ними сторонами: поставщиками, регулирующими органами. Руководитель и бухгалтер обеспечивают функционирование и эффективность системы внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль.

5. Эффективная система внутреннего контроля – это такое состояние СВК, которое обеспечивает разумную уверенность в том, что цели организации будут достигнуты, а остаточные риски несущественны (п. 3.1.4 Р-44/2013-КпР). Для малого предприятия значимым критерием эффективности будет также разумное соотношение затрат на организацию внутреннего контроля и пользы от осуществляемых процедур.

Для оценки эффективности и результативности внутреннего контроля необходим мониторинг осуществляемых процедур и всех элементов внутреннего контроля (п. 10 ПЗ 11/2013). На основе такой оценки можно судить о необходимости внесения корректив в процедуры контроля. На этапе планирования и формирования внутреннего контроля необходимо провести детальный анализ каждой процедуры на предмет результативности. Для оценки эффективности контрольных процедур следует проанализировать следующие моменты [49]:

- 1) соответствие контрольных процедур и выявленных рисков;
- 2) надежность информации, используемой при осуществлении контроля;
- 3) способность контроля своевременно предотвращать риски и обнаруживать ошибки;
- 4) своевременность принятия решений и устранения ошибок;
- 5) опыт сотрудника, осуществляющего контрольные процедуры.

По мере развития внутреннего контроля объем тестирования может быть уменьшен, но в любом случае объем выборки для тестирования должен обеспечивать уверенность в результате [49]. Оценку элементов и процедур контроля следует проводить согласно профессиональному суждению. Для оценки системы внутреннего контроля расчета по налогу на прибыль считаем целесообразным предусмотреть нетрудоемкие подходы:

- 1) самооценку процедур внутреннего контроля бухгалтером;
- 2) выборочное тестирование наиболее рискованных операций.

Предложенные подходы позволят сформировать вывод об эффективности системы внутреннего контроля. Результаты оценки эффективности внутреннего контроля должны быть задокументированы. Формируемый документ должен быть достаточным и уместным и отвечать таким критериям, как: простота, наглядность, понятность. Устранение выявленных недостатков в системе внутреннего контроля будет способствовать повышению его эффективности в дальнейшей работе [46].

Не существует какого-либо универсального подхода к оценке эффективности системы внутреннего контроля. Различный характер и масштаб деятельности предприятий обуславливают различие моделей организации системы внутреннего контроля, поэтому для различных предприятий будут применяться различные способы оценки эффективности внутреннего контроля [70].

Тихомиров А. считает, что система внутреннего контроля может считаться эффективной в том случае, если [68]:

- 1) утверждены и периодически пересматриваются собственниками предприятия стратегия и политика в области внутреннего контроля;
 - а) определены значимые риски, связанные с деятельностью;
 - б) установлены приемлемые уровни рисков;
- 2) утвержденная политика внедряется в практику на базе оценки рисков;
 - а) на предприятии создана контрольная среда, утверждена организационная структура и распределение полномочий;
 - б) проводится идентификация, оценка и контроль внутренних и внешних факторов, которые могут неблагоприятно повлиять на достижение предприятием поставленных целей (идентификация, мониторинг и контроль над рисками);
 - в) разрабатываются необходимые процедуры, направленные на выявление и снижение рисков;
- 3) создана необходимая инфраструктура, позволяющая обеспечить эффективность контролей;

4) созданы эффективные и безопасные каналы доведения информации:

а) сотрудники информированы о существующих процедурах, касающихся их обязанностей и ответственности;

б) информационная система соответствует деятельности предприятия;

5) проводится мониторинг эффективности системы внутреннего контроля:

а) проводится оценка влияния рисков с учетом существующих мер контроля;

б) обеспечено своевременное доведение информации о недостатках внутреннего контроля и оценка его эффективности до управляющего (собственника).

Тихомиров А. делает вывод, что для оценки эффективности внутреннего контроля следует оценивать его направленность «на встраивание во все бизнес-процессы, своевременную оценку рисков и эффективность мер контроля, применяемых для смягчения их воздействия» [68].

Филипьев Д.Ю., исследуя методы оценки эффективности внутреннего контроля, считает, что «целесообразно указывать не столько на результативность (количество выявленных отклонений), сколько на продуктивность (активность субъектов контроля, достаточность и своевременность процедур контроля, систематичность осуществляемого контроля), т.е. перенести акцент в оценке эффективности системы внутреннего контроля с результативности на действенность» [70]. Следовательно, система внутреннего контроля должна быть гибкой, подстраивающейся под текущие задачи.

Система внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль позволит обеспечить не только предотвращение и исправление нарушений, но и скорректировать имеющиеся не эффективные процедуры и элементы контроля. Для понимания того, каким образом осуществлять контроль, на предприятии разработано Положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль, конкретизирующее моменты, на которые необходимо обращать внимание (Приложение Д). Также следует отметить, что поскольку внутренний контроль расчета налога на прибыль осуществляет

штатный бухгалтер предприятия, то целесообразно все процедуры проводить систематически в текущем режиме.

Контроль расчетов по налогу на прибыль позволяет снизить риск налоговых ошибок и сократить объем налоговых доначислений; обеспечивает достоверность расчета налога в налоговой декларации; способствует своевременной уплате налога на прибыль в бюджет; дает уверенность в соблюдении требований законодательства и надежности информации.

Выводы по разделу три

Таким образом, предложенные направления совершенствования организации учета и контроля согласованы с руководителем ООО «ЭСПИ» и применяются на практике (Приложение Е).

Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» позволяет отразить на специальных счетах разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, определяет взаимосвязи между показателем бухгалтерской прибыли, рассчитанной по данным бухгалтерского учета, и налогооблагаемой прибылью, исчисленным в соответствии с налоговым законодательством, и позволяет сверить эти показатели. Также применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» позволяет раскрыть в бухгалтерской отчетности информацию о расчетах по налогу на прибыль: суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль в будущем, что делает отчетность более прозрачной и, соответственно, вызывает больше доверия у заинтересованных пользователей. Для партнеров в лице средних (крупных) предприятий информация о налогах востребована только в таком формате. Предоставляя информацию в таком формате, руководитель малого предприятия может быть уверен, что партнер примет обоснованное решение.

Разработанный налоговый регистр учитывает специфику предприятия, основан на данных бухгалтерского учета и содержит полную информацию в том виде, ко-

торый будет способствовать расчету налога на прибыль. Использование в налоговом учете предприятия разработанного налогового регистра позволяет сделать расчет налога на прибыль прозрачным, предотвратить ошибки в расчете налога, снижает риск принятия необоснованных расходов к учету. Налоговый регистр также используется при осуществлении внутреннего контроля расчета налога на прибыль.

Разработано Положение о внутреннем контроле, которое регламентирует порядок организации контроля расчетов по налогу на прибыль. Предложенные процедуры внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль охватывают возможные риски, связанные с расчетами по налогу на прибыль, и позволяют осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль. Организация внутреннего контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль дает уверенность в соблюдении требований законодательства; позволяет снизить риск налоговых ошибок и сократить объем налоговых доначислений; обеспечивает достоверность расчета налога в налоговой декларации и способствует своевременной уплате налога на прибыль в бюджет.

Изменения, внесенные в учет и внутренний контроль малого предприятия «ЭСПИ», позволяют повысить качество информации и снизить налоговые риски, но при этом повышают трудоемкость.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С развитием финансово-хозяйственной деятельности предприятия и постановкой новых целей у предприятия появляются новые требования к организации учета и внутреннему контролю, вызывающие необходимость совершенствования учета и контроля в направлении стратегических целей предприятия с учетом имеющихся ресурсов. В процессе исследования получены следующие результаты.

1) Для СМП существуют разные подходы к организации бухгалтерского учета. Каждое предприятие самостоятельно решает, как организовать учет и насколько он эффективен. Ориентиром должна быть информационная поддержка управления, чтобы предприятие могло стабильно развиваться, но СМП ограничены в ресурсах, поэтому возникает проблема как рационально организовать эффективный учет.

Потребности управления и цели развития малого предприятия определяют в каждом конкретном случае совершенно различные требования к объему и сложности его учетной системы. Действующая Учетная политика ООО «ЭСПИ» учитывает масштаб организации и закрепляет некоторые упрощения в учете, разрешенные СМП, т.е. бухгалтерский учет в большей степени ориентирован на упрощение учета. Финансовая отчетность состоит из Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах. При этом, предприятие нацелено на сотрудничество со средними (крупными) предприятиями, т.е. требования к качеству учета и отчетности возросли. Поэтому необходимо рассмотреть вопрос о качестве учетной информации и объеме формируемой отчетности.

Изучение подходов специалистов к организации учета на малых предприятиях показало, что значительные отличия малых предприятий в пределах одной общей группы (по масштабу деятельности и стратегическим целям) значительно влияют на организацию учетной деятельности: от предельного упрощения учета, к увеличению объемов и разнообразию формируемой учетной информации, и далее, к учету в полном объеме, ориентированному на поддержку управления. Затраты на

учет в каждом случае будут разные, но должны быть оптимальны для конкретного предприятия.

ООО «ЭСПИ» является малым предприятием, достигшим определенной стабильности, нацеленным на развитие и рост масштабов деятельности. Предприятие работает не только с малыми предприятиями, но и средними (крупными) и планирует участие в тендерах, поэтому руководство заинтересовано в том, чтобы информация для внешних пользователей была полезна и вызывала доверие, т.е. предоставлялась в том формате и объеме, с которым предпочитают работать средние (крупные) потенциальные партнеры.

Предложено формировать полный объем финансовой отчетности: бухгалтерский баланс по общеустановленной форме, отчет о финансовых результатах по общеустановленной форме, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, пояснения.

2) ООО «ЭСПИ», нацеленное на работу со средними (крупными) организациями, чтобы быть конкурентным применяет общую систему налогообложения. Выбор режима налогообложения значительно влияет на организацию бухгалтерского учета. Для малых предприятий, применяющих общую систему налогообложения, существует проблема взаимодействия бухучета и налогового учета.

На практике наиболее удобным признается полное соответствие данных направлений в учете, однако большинство специалистов считают, что такой подход возможен на микропредприятиях при малом количестве хозяйственных операций. При наличии разнообразия хозяйственных операций неизбежно возникают отличия в правилах отражения операций в налоговом и бухгалтерском учете, и в этом случае сближение учетов не позволяет получить качественную финансовую отчетность. Методически наиболее оправдано полное разграничение бухгалтерской и налоговой систем, поскольку они выражают разные экономические интересы и преследуют разные цели. Для ООО «ЭСПИ» оптимальным решением при формировании учетной политики было совмещение разных методов, и позволяющих сблизить учеты, и не влияющих на сближение учетов.

Наличие расхождений бухгалтерского и налогового учета ставит вопрос применять или не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». До настоящего времени предприятие не применяло ПБУ 18/02, поэтому приходилось применять иные несистемные приемы для выявления взаимосвязи бухгалтерской и налоговой прибыли.

Считаем целесообразным применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Применение ПБУ 18/02 позволяет отразить на специальных счетах разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, определяет взаимосвязи между показателем бухгалтерской прибыли, рассчитанной по данным бухгалтерского учета, и налогооблагаемой прибылью, исчисленным в соответствии с налоговым законодательством, и позволяет сверить эти показатели; позволяет раскрыть в бухгалтерской отчетности информацию о расчетах по налогу на прибыль, что делает отчетность более прозрачной и, соответственно, вызывающей больше доверия у заинтересованных пользователей. Для пользователей - средних (крупных) предприятий информация о налоге востребована преимущественно в таком виде. Предоставляя информацию в таком формате, руководитель малого предприятия может быть уверен, что партнер примет на ее основе обоснованное решение.

3) В налоговом учете ООО «ЭСПИ» не разработана форма налогового регистра, что затрудняет расчет налога на прибыль, повышает вероятность допущения ошибок. Налоговый учет по налогу на прибыль организован на основе данных бухгалтерского учета и ведется по стандартным формам программного обеспечения, которые не позволяют группировать данные в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, что затрудняет расчет и контроль расчета налога на прибыль. Поэтому необходимо было разработать сводный регистр по налогу на прибыль, который отражал бы специфику предприятия, и являлся подтверждением данных налогового учета.

Разработана форма сводного регистра по налогу на прибыль с учетом специфики доходов и расходов организации. Сводный налоговый регистр учитывает специфику предприятия и основан на данных бухгалтерского учета и содержит пол-

ную информацию в том виде, который будет способствовать расчету налога на прибыль. С помощью сводного налогового регистра возможно проконтролировать полноту и обоснованность принятия расходов в целях налогового учета, правильность учета постоянных и временных разниц, убедиться в достоверности расчета налога на прибыль. Использование в налоговом учете предприятия разработанного налогового регистра позволит сделать расчет налога на прибыль прозрачным. Налоговый регистр может использоваться как инструмент контроля расчета налога на прибыль.

4) Закон о бухгалтерском учете устанавливает обязанность любого экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. При этом внутренний контроль учета требует существенных затрат, поэтому не все малые предприятия уделяют этому направлению внимание. Внутренний контроль в ООО «ЭСПИ» существует как методы ведения бухгалтерского учета (самоконтроль), необходимые, но, на современном этапе развития хозяйственной деятельности, не достаточные. Поэтому необходимо было рассмотреть вопрос как рационально организовать внутренний контроль в СМП.

Изучение подходов специалистов к организации внутреннего контроля в СМП показало, что контроль учета целесообразно организовать по направлению наиболее высоких рисков: для СМП это менее затратно и наиболее эффективно. Применение ООО «ЭСПИ» общей системы налогообложения влечет соответствующие налоговые риски, а цель участвовать в тендерах требует безупречной налоговой репутации. Одними из наиболее значимых рисков являются налоговые риски и, в частности, риски, связанные с расчетом налога на прибыль, т.к. налоговые органы многие решения налогоплательщиков сегодня трактуют как схемы. Поэтому считаем целесообразным разработать Положение о внутреннем контроле расчета по налогу на прибыль.

Разработано Положение о внутреннем контроле, которое регламентирует порядок организации контроля расчетов по налогу на прибыль. Предложенные проце-

дуры внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль охватывают все вероятные риски, связанные с расчетами по налогу на прибыль, и позволяют осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль. Организация внутреннего контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль дает уверенность в соблюдении требований законодательства; позволяет снизить риск налоговых ошибок и сократить объем налоговых доначислений; обеспечивает достоверность расчета налога в налоговой декларации и способствует своевременной уплате налога на прибыль в бюджет.

5) Изменения в учете и внутреннем контроле, соответствующие действительным потребностям предприятия, являются показателем адаптивности предприятия к изменяющимся внешним и внутренним условиям. Предложения по совершенствованию учета и контроля на предприятии основаны на актуальных требованиях: повысить полноту учетных данных для эффективного управления, обеспечить прозрачность финансовой отчетности и доверие к ней внешних пользователей, разработать необходимый налоговый регистр, разработать меры внутреннего контроля для снижения рисков по налогу на прибыль.

Внесение изменений в учет и внутренний контроль можно считать эффективным в том случае, если они позволяют достигать поставленных целей (снижать риски) при соблюдении рациональной организации. Составление финансовой отчетности в общем порядке позволит повысить доверие к ней внешних пользователей. Изменение технологии учета в отношении налоговых разниц должно повысить прозрачность и привлекательность отчетности, а значит ее полезность для партнеров. При этом, повышение качества учета и отчетности увеличивает трудоемкость. Разработанный сводный налоговый регистр поможет при расчете и контроле налога на прибыль, что снизит риск налоговых ошибок и, соответственно, штрафов. Положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль закрепляет принципы и процедуры контроля. Разработанные процедуры контроля позволяют получить уверенность в соблюдении законодательства в отношении налога на прибыль и укрепить позиции предприятия в случае налоговых споров.

Выбор оптимальной для предприятия организации учета и контроля хотя и основан на нормативных документах и методиках учета, однако связан с неопределенностями, влияющими на предприятие, поэтому является областью профессионального суждения бухгалтера, сопряженного с профессиональными рисками [77].

Таким образом, в работе исследована организация бухгалтерского учета, налогового учета и внутреннего контроля СМП, выявлены несоответствия в учете и контроле актуальным задачам малого предприятия; в контексте выявленных проблем проанализированы подходы специалистов; с учетом этого предложены и обоснованы решения по совершенствованию учета и внутреннего контроля на предприятии, разработаны документы, обеспечивающие реализацию предложенных решений, показаны изменения в технологии учета. Разработанные меры призваны повысить полноту, достоверность и полезность информации, что повысит привлекательность отчетности для внешних пользователей, снизит риски принятия управленческих решений на основе неполной информации, снизит налоговые риски, связанные с налогом на прибыль. Предложенные решения являются ответом на внешние и внутренние изменения бизнес-среды предприятия с учетом ограниченных ресурсов, внедрены в практику ООО «ЭСПИ» с 2019 г., ориентированы на достижение ближайших целей развития, а в перспективе – на непрерывность деятельности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: Федер. закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ: принят Гос. Думой 22.12.1995 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 03.09.2019).

2 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: Федер. закон от 5.08.2000 № 117-ФЗ: принят Гос. Думой 19.07.2000: одобр. Советом Федерации 26.07.2000 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 05.09.2019).

3 О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федер. закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ: принят Гос. Думой 06.07.2007: одобр. Советом Федерации 11.07.2007 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 07.09.2019).

4 Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Федер. закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ: принят Гос. Думой 24.12.2008: одобр. Советом Федерации 29.12.2008 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 09.09.2019).

5 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ: принят Гос. Думой 22.11.2011: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 10.09.2019).

6 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.07.1999 № 43н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 12.09.2019).

7 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 19.11.2002 № 114н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 14.09.2019).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.10.2008 № 106н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 16.09.2019).

9 Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» (ПБУ 25/2018) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 16.10.2018 № 208н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 18.09.2019).

10 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 29.07.1998 № 34н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 20.09.2019).

11 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 31.10.2000 № 94н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 22.09.2019).

12 Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов» [Электронный ресурс]: одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол № 1// СПС «Консультант плюс» (дата обращения 24.09.2019).

13 О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 26.09.2019).

14 О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 21.12.1998 № 64н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 28.09.2019).

15 О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 02.07.2010 № 66н // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 30.09.2019).

16 Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс]: информация М-ва финансов РФ от 26.12.2013 № ПЗ-11/2013 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 01.10.2019).

17 Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс]: информация М-ва финансов РФ от 29.06.2016 № ПЗ-3/2016 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 01.10.2019).

18 Временные разницы по налогу на прибыль [Электронный ресурс]: рекомендация Р-2/2008-КпР разработана НО ФОНД «НРБУ «БМЦ», принята КпР 15.10.2008. URL: <http://bmcenter.ru/Files/P82> (дата обращения 20.09.2019).

19 Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля [Электронный ресурс]: рекомендация Р-44/2013-КпР разработана НО ФОНД «НРБУ «БМЦ», принята КпР 09.08.2013. URL: http://bmcenter.ru/Files/mr_2013_KpT_CVKFO (дата обращения 20.09.2019).

20 Порядок учета налога на прибыль [Электронный ресурс]: рекомендация Р-102/2019-КпР разработана НО ФОНД «НРБУ «БМЦ», принята КпР 26.04.2019. URL: http://bmcenter.ru/Files/metidicheskiye_rekomendacii_po_uchetu_naloga_na_pribil (дата обращения 20.09.2019).

21 Реализация требования рациональности [Электронный ресурс]: рекомендация Р-100/2019-КпР разработана НО ФОНД «НРБУ «БМЦ», принята КпР 29.05.2019. URL: http://bmcenter.ru/Files/R_KpR_Racionalnost_v_uchete_OS (дата обращения 20.09.2019).

22 Алексеева, И.В. Проблемы бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов малого предпринимательства и перспективные направления их решения / И.В. Алексеева // Учет и статистика. – 2018. – № 2 (50). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-buhgalterskoj-finansovoy-otchetnosti-subektov-malogo-predprinimatelstva-i-perspektivnye-napravleniya-ih-resheniya> (дата обращения: 07.10.2019).

23 Андреева, С.В. Рационализация учетной деятельности малых предприятий / С.В. Андреева С.В. // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: материалы XXVII международной заочной научно-практической конференции. Новосибирск: Изд-во «СибАК». – 2013. – С. 13-19.

24 Андреева, С.В. Редуцированная учетная система малого предприятия: методологический аспект / С.В. Андреева // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. – 2013. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/redutsirovannaya-uchetnaya-sistema-malogo-predpriyatiya-metodologicheskiiy-aspekt> (дата обращения 10.04.2019).

25 Базарова, А.С. Отражение отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, постоянных налоговых обязательств (активов) в бухгалтерской отчетности / А.С. Базарова // Все для бухгалтера. – 2006. – № 20. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otrazhenie-otlozhennyh-nalogovyh-aktivov-otlozhennyh-nalogovyh-obyazatelstv-postoyannyh-nalogovyh-obyazatelstv-aktivov-v> (дата обращения: 08.11.2019).

26 Бинкевич, Т.В. Организация внутреннего финансового контроля на малых предприятиях / Т.В. Бинкевич // Финансы: Теория и Практика. – 2009. – № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-vnutrennego-finansovogo-kontrolya-na-malyh-predpriyatiyah> (дата обращения: 20.09.2019).

27 Будякова, М.В. Проблемы взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учета / М.В. Будякова // Вестник ТИУиЭ. – 2006. – № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-vzaimodeystviya-sistem-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta-1> (дата обращения: 08.10.2019).

28 Бухгалтерский и налоговый учет должны быть разьединены: интервью с И.Р. Сухаревым, начальником отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России. – Актуальная бухгалтерия. – 2015. – № 12. URL: <https://base.garant.ru/57345649/> (дата обращения 20.09.2019).

29 Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева, Е.А. Шевелева, Л.Л. Зайончик. – М.: КноРус, 2016. – 480 с.

30 Ванчухина, Л.И. Моделирование взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета с учетом интересов пользователей / Л.И. Ванчухина // Экономика и управление: научно-практический журнал. – 2015. – № 6 (128). – С. 94-99

31 Варакса, Н.Н. Трансформация систем налогообложения малого бизнеса в западных странах / Н.Н. Варакса // Управленческий учет. – 2005. – № 1. URL: <http://www.upruchet.ru/articles/2005/1/3303.html> (дата обращения 20.09.2019).

32 Воеводина, О. С. Нужно ли применять ПБУ 18/02 малому предприятию? / О.С. Воеводина, А.П. Воеводин // Бухгалтерский учет. – № 8. – 2017. <http://www.buhgalt.ru/ftpgetfile.php?id=549> (дата обращения 02.09.2019).

33 Волотовская, В.С. Бухгалтерский учет и налоговый учет: проблемы оптимизации / В.С. Волотовская // Проблемы экономики в торговле и промышленности. – 2014. – № 4. – С.15-22.

34 Воскресенская, Н.В. Проблемы формирования учетной политики малых предприятий в целях повышения уровня информационного обеспечения управления // Российское предпринимательство. – 2008. – № 11-1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-formirovaniya-uchetnoy-politiki-malyh-predpriyatij-v-tselyah-povysheniya-urovnya-informatsionnogo-obespecheniya-upravleniya> (дата обращения: 15.11.2019).

35 Воскресенская, Н.В. Внутренний контроль полноты и своевременности расчетов с бюджетом по налогам и сборам на малых предприятиях / Н.В. Воскресенская // Вестник ЧГУ. – 2007. – № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-polnoty-i-svoevremennosti-raschetov-s-byudzhedom-po-nalogam-i-sboram-na-malyh-predpriyatiyah> (дата обращения: 01.11.2019).

36 Воюцкая, И.В. Современные методические подходы к регламентации внутреннего контроля / И.В. Воюцкая, Ю.Г. Мишучкова // Век качества. – 2019. – № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyye-metodicheskie-podhody-k-reglamentatsii-vnutrennego-kontrolya> (дата обращения: 04.11.2019).

37 Гетьман, В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 41. URL: <http://cyberleninka.ru/article/v/rezervy-sovershenstvovaniya-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti-kommercheskih-organizatsiy-v-rossii> (дата обращения 10.09.2019).

38 Гришкина, С.Н. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса / С.Н. Гришкина, И.В. Сафонова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 47 (197). URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-i-perspektivy-razvitiya-buhgalterskogo-ucheta-na-predpriyatiyah-malogo-biznesa> (дата обращения 10.09.2019).

39 Демишева, Т.А. Вопросы применения в 2018 г. измененного законодательства о налоге на прибыль. Судебная практика / Т.А. Демишева // Имущественные отношения в РФ. – 2018. – № 10 (205). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-primeneniya-v-2018-godu-izmenennogo-zakonodatelstva-o-naloge-na-pribyl-sudebnaya-praktika> (дата обращения: 01.11.2019).

40 Ендовицкий, Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии: учебное пособие / Д.А. Ендовицкий, Р.Р. Рахматулина, под ред. Д.А. Ендовицкого – М.: КНОРУС, 2007. – 256 с.

41 Ерофеева, В.А. Проблема сближения налогового учета с бухгалтерским / В.А. Ерофеева // Экономика. Налоги. Право. – 2015. – № 3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/problema-sblizheniya-nalogovogo-ucheta-s-buhgalterskim-uchetom> (дата обращения 20.09.2019).

42 Касьянова, Г.Ю. Налог на прибыль и ПБУ 18/02: организация налогового учета на базе бухгалтерского. / Г.Ю. Касьянова – М.: АБАК, 2019. – 144 с.

43 Козменкова, С.В. Упрощенные правила бухгалтерского учета и отчетности для малых и средних предприятий в зарубежной практике / С.В. Козменкова, Е.С. Крупинова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 40. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uproschennye-pravila-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti-dlya-malyh-i-srednih-predpriyatij-v-zarubezhnoy-praktike> (дата обращения 10.09.2019).

44 Корягин, М.В. Качество бухгалтерской отчетности как информационного продукта учетной системы / М.В. Корягин, П.А. Куцык // Все для бухгалтера. – 2016. – № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kachestvo-buhgalterskoy>

otchetnosti-kak-informatsionnogo-produkta-uchetnoy-sistemy-1 (дата обращения 06.09.2019).

45 Коське, М.С. Внутренний контроль в обеспечении достоверности и минимизации рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности / М.С. Коське, И.В. Воюцкая, Ю.Г. Мишучкова // Все для бухгалтера. – 2017. – № 1 (289). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-v-obespechenii-dostovernosti-i-minimizatsii-riskov-iskazheniya-buhgalterskoj-finansovoy-otchetnosti-1> (дата обращения: 07.09.2019).

46 Котлячков, О.В. Необходимость организации внутреннего контроля экономического субъекта и вопросы оценки его эффективности / О.В. Котлячков, З.З. Фазульянова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 29 (323). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/neobhodimost-organizatsii-vnutrennego-kontrolya-ekonomicheskogo-subekta-i-voprosy-otsenki-ego-effektivnosti> (дата обращения: 16.11.2019).

47 Кругляк, З.И. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета: Международный опыт и Российская практика / З.И. Кругляк // Все для бухгалтера. 2007. – № 15. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vzaimodeystvie-sistem-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta-mezhdunarodnyy-opyt-i-rossiyskaya-praktika> (дата обращения: 02.09.2019).

48 Крупинова, Е.С. Институциональный подход к регламентации организации учета в микропредприятиях / Е.С. Крупинова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 7 (445). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnyy-podhod-k-reglamentatsii-organizatsii-ucheta-v-mikropredpriyatiyah> (дата обращения: 15.11.2019).

49 Леонов, П.Ю. Выборочные методы в тестировании контрольных процедур при организации контроля качества системы внутреннего контроля / П.Ю. Леонов // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 4. – С. 220-223.

50 Манакова, Е.В. Налоговое планирование и некоторые аспекты налоговой учетной политики // Дискуссия. – 2018. – № 91. RL: <http://cyberleninka.ru/article/n/>

nalogovoe-planirovanie-i-nekotorye-aspekty-nalogovoy-uchetnoy-politiki (дата обращения 20.09.2019).

51 Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2015. – 559 с.

52 Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.

53 Поленова, С.Н. Об особенностях организации бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса / С.Н. Поленова // Аудитор. – 2019. – № 6. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=1258457700034999547627411653&cacheid=9EFFBE6FB02AA26E0776A9E3E7A62A40&mode=splus&base=PBVI&n=252501&rnd=E5F6720E46B8C9D2F4DC5FFA92671A76#8ljxcjdy5> (дата обращения 20.09.2019).

54 Помаскина, А. Процедуры внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов компании / А. Помаскина // Консультант. – 2013. – № 1. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/73320-procedury-vnutrennego-kontrolya-nalogovykh-obyazatelstv-raschetov-kompanii> (дата обращения 20.09.2019).

55 Предеус, С.И. Налоговый учет по налогу на прибыль в системе экономической безопасности / Н.В. Предеус, С.И. Церпенто // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2017. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-uchet-po-nalogu-na-pribyl-v-sisteme-ekonomicheskoy-bezopasnosti> (дата обращения 20.09.2019).

56 Просвирина, И.И. Управленческий учет и внутренний контроль на предприятиях малого бизнеса: монография / И.И. Просвирина, Р.Р. Сайфуллина. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2014. – 138 с.

57 Пятов, М.Л. Принцип рациональности и организация учетной системы предприятия / М.Л. Пятов // URL: <https://buh.ru/articles/documents/14031/> (дата обращения 20.09.2019).

58 Резниченко, С.М. Современные системы внутреннего контроля: учебное пособие / С.М. Резниченко, М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева – Ростов н/Д. ФЕНИКС-Ростов н/Д. – 2016. – 510 с.

59 Сафонова, И.В. Актуальные вопросы совершенствования учетного инструментария субъектов малого и среднего предпринимательства в современных экономических реалиях / И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 5. URL: <http://cyberleninka.ru/article/v/aktualnye-voprosy-sovershenstvovaniya-uchetnogo-instrumentariya-subektov-malogo-i-srednego-predprinimatelstva-v-sovremennyh> (дата обращения 10.10.2019).

60 Семенова, М.В. Налог на прибыль: управление рисками и внутренний контроль: учебное пособие / М.В. Семенова – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 136 с.

61 Серебрякова, Т.Ю. Налоговые обязательства как объект внутреннего контроля в организациях потребительской кооперации / Т.Ю. Серебрякова, М.В. Антонова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 24. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-obyazatelstva-kak-obekt-vnutrennego-kontrolya-v-organizatsiyah-potrebitelskoj-kooperatsii> (дата обращения 20.09.2019).

62 Серебрякова, Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография / Т.Ю. Серебрякова / – М: ИНФРА-М, 2012. – 111 с.

63 Серебрякова, Т.Ю. Управление рисками организации: методический аспект / Т.Ю. Серебрякова // Международный бухгалтерский учет – 2017. – т. 20 вып. 5. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-riskami-organizatsii-metodicheskiy-aspekt> (дата обращения 01.10.2019).

64 Сидорова, М.И. Модели интеграции различных учетных подсистем в единое информационное пространство / М.И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 30. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/modeli-integratsii-razlichnyh-uchetnyh-podsistem-v-edinoe-informatsionnoe-prostranstvo> (дата обращения: 15.11.2019).

65 Смагина, А.Ю. Налоговые риски и способы их минимизации как объект системы внутреннего контроля в коммерческих организациях / А.Ю. Смагина // Вестник НГИЭИ. – 2016. – № 11 (66). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-i-sposoby-ih-minimizatsii-kak-obekt-sistemy-vnutrennego-kontrolya-v-kommercheskih-organizatsiyah> (дата обращения: 01.11.2019).

66 Тарасова, Л.Н. Учетная политика организации как инструмент налогового планирования / Л.Н. Тарасова, И.Ю. Никонова // Дискуссия. – 2015. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchetnaya-politika-organizatsii-kak-instrument-nalogovogo-planirovaniya> (дата обращения 20.09.2019).

67 Тимохин, А.М. Еще раз о доходах, расходах, налоге на прибыль и правилах ПБУ 18/02 / А.М. Тимохин // Вестник ТИУиЭ. – 2010. – № 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/esche-raz-o-dohodah-rashodah-naloge-na-pribyl-i-pravilah-pbu-18-02> (дата обращения: 02.09.2019).

68 Тихомиров, А. Ориентируясь на риски или как оценивать внутренний контроль / А. Тихомиров // URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/upravlenie-riskami/a-tikhomirov-orientiruyas-na-riski-ili-kak-otseniv/ (дата обращения: 02.09.2019).

69 Ткачук, Н.В. Проблемные вопросы качества информации, формируемой в бухгалтерском финансовом учете // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 45. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemnye-voprosy-kachestva-informatsii-formiruemoj-v-buhgalterskom-finansovom-uchete> (дата обращения: 06.09.2019).

70 Филиппев, Д.Ю. Эффективность внутреннего контроля: проблемы и критерии оценки / Д.Ю. Филиппев // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 9. URL: http://afdanalyse.ru/news/ehffektivnost_vnutrennego_kontrolja_problemy_i_kriterii_ocenki/2017-07-06-379 (дата обращения 20.10.2019).

71 Филобокова, Л.Ю. Учет и отчетность малого предприятия: национальные и международные стандарты / Л.Ю. Филобокова // Аудитор. – 2015. – № 1-2. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=23159694> (дата обращения 10.04.2019).

72 Целых, Л.А. Пути сближения бухгалтерского и налогового учета в аспекте мировых тенденций / Л.А. Целых, И.К. Шевченко // Известия Южного федерального университета. – 2006. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/puti-sblizheniya-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta-v-aspekte-mirovyh-tendentsiy> (дата обращения 20.09.2019).

73 Шевелев, А.Е. Концепция непрерывности деятельности в бухгалтерском учете предприятия в современных экономических условиях: монография. / А.Е. Шевелев – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2005. – 210 с.

74 Шевелев, А.Е. Организация бухгалтерского учета в современных условиях / А.Е. Шевелев // Вестник Южно-Уральского государственного университета. – 2013. – т. 7. – № 3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-buhgalterskogo-ucheta-v-sovremennyh-usloviyah> (дата обращения 20.09.2019).

75 Шевелев, А.Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. – М.: КНОРУС, 2017. – 304 с.

76 Шевелева, Е.В. Налоговые риски в налоговом планировании хозяйствующего субъекта / Е.В. Шевелева // Вестник Южно-Уральского государственного университета. – 2013. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-v-nalogovom-planirovanii-hozyaystvuuyuschego-subekta> (дата обращения 20.10.2019).

77 Шевелева, Е.В. Профессиональные риски бухгалтера / Е.В. Шевелева, Н.А. Васильева // Экономика в теории и на практике: актуальные вопросы и современные аспекты. Сборник статей II Международной научно-практической конференции. Пенза, 2019. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41260341> (дата обращения 15.11.2019).

78 Шувалова, Е.Б. Система внутреннего налогового контроля организации / Е.Б. Шувалова, Л.А. Бутенко, Ю.А. Руденко // Статистика и экономика. – 2016. – № 5. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-nalogovogo-kontrolya-organizatsii> (дата обращения: 09.11.2019).

79 Щаулина, Г.А. Система внутреннего контроля расчетов с бюджетом и налогового аудита на предприятии / Г.А. Щаулина // Вестник евразийской науки. – 2015.

– № 6 (31). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-vnutrennego-kontrolya-raschetov-s-byudzhedom-i-nalogovogo-audita-na-predpriyatii> (дата обращения: 07.11.2019).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Бухгалтерский баланс ООО «ЭСПИ»

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2018 г.

Организация Общество с ограниченной ответственностью "ЭСПИ" по ОКПО
 Дата (число, месяц, год) _____ по ОКПО
 Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН
 Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД
 Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКФС
 _____ по ОКЕИ
 Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)
 Местонахождение (адрес) 454021, Челябинская обл., г.Челябинск,
ул. Молодогвардейцев, д.31, оф. 305

Коды		
0710001		
31	12	2018
13881159		
7447272945		
71.11.1		
65	16	
384		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	На 31 декабря 2018 г. ³	На 31 декабря 2017 г. ⁴	На 31 декабря 2016 г. ⁵
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110			
	Результаты исследований и разработок	1120			
	Нематериальные поисковые активы	1130			
	Материальные поисковые активы	1140			
	Основные средства	1150	8094	10632	9105
	Доходные вложения в материальные ценности	1160			
	Финансовые вложения	1170			
	Отложенные налоговые активы	1180			
	Прочие внеоборотные активы	1190			
	Итого по разделу I	1100	8094	10632	9105
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210	7192	7177	8409
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	476	302	482
	Дебиторская задолженность	1230	10321	14535	15177
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240			
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	12907	5248	268
	Прочие оборотные активы	1260	420	407	407
	Итого по разделу II	1200	31315	27669	24743
	БАЛАНС	1600	39409	38301	33848

Рисунок П.А.1 – Актив баланса

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	На 31 декабря 20 18 г. ³	На 31 декабря 20 17 г. ⁴	На 31 декабря 20 16 г. ⁵
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	() ⁷	()	()
	Переоценка внеоборотных активов	1340			
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
	Резервный капитал	1360			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	15344	12831	10379
	Итого по разделу III	1300	15354	12841	10389
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410			
	Отложенные налоговые обязательства	1420			
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450			
	Итого по разделу IV	1400			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510	2918		
	Кредиторская задолженность	1520	21137	25460	23459
	Доходы будущих периодов	1530			
	Оценочные обязательства	1540			
	Прочие обязательства	1550			
	Итого по разделу V	1500	24055	25460	23459
	БАЛАНС	1700	39409	38301	33848

Руководитель _____ Бисяева Е.А.
 (подпись) (расшифровка подписи)
 " 01 " _____ апреля 20 19 г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Рисунок П.А.2 – Пассив баланса

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Отчет о финансовых результатах ООО «ЭСПИ»

(в ред. Приказа Минфина России
от 06.04.2015 № 57н)

Отчет о финансовых результатах за Январь-Декабрь 20 18 г.

	Дата (число, месяц, год)	Форма по ОКУД	Коды	
Организация <u>Общество с ограниченной ответственностью "ЭСПИ"</u>	31	12	0710002	
Идентификационный номер налогоплательщика	20	18	31 12 2018	
Вид экономической деятельности			13881159	
Организационно-правовая форма/форма собственности			7447272945	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)			71.11.1	
			65	16
			384	

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	За январь-декабрь 20 18 г. ³	За январь-декабрь 20 17 г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	56790	71865
	Себестоимость продаж	2120	(39435)	(61483)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	17355	10382
	Коммерческие расходы	2210	()	()
	Управленческие расходы	2220	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	17355	10382
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	()	()
	Прочие доходы	2340	3607	1426
	Прочие расходы	2350	(17828)	(8744)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	3134	3064
	Текущий налог на прибыль	2410	(627)	(613)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460	(4)	(9)
	Чистая прибыль (убыток)	2400	2503	2442

Рисунок П.Б.1 – Отчет о финансовых результатах

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	За январь-декабрь 20 <u>18</u> г. ³	За январь-декабрь 20 <u>17</u> г. ⁴
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	2500	2503	2442
	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Руководитель _____ Бисяева Е.А.
 (подпись) (расшифровка подписи)
 " 01 " апреля 20 19 г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности незначителен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетный период.
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

Рисунок П.Б.1 – Отчет о финансовых результатах (окончание)

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Расчет временных разниц по договору лизинга

	с НДС	НДС	без НДС
Авансовый платеж (учитывается единоврем. П.5.8 Договора))	229 080,00	38 180,00	190 900,00
Ежемес. лизинг.платеж	1 284 180,48	214 030,08	1 070 150,40
Сумма лизинговых платежей	1 513 260,48	252 210,08	1 261 050,40
Выкупная стоимость (не входит в лизинг)	1 000,00	166,67	833,33
Расходы лизингодат. на посылку			954 500,00
СПИ БУ/НУ, мес. группа	3 БУ 37 (п. 20 ПБУ 6/01)	НУ 37 (п.10 ст.258 НК РФ)	

Регистр расходов ООО "ЭСПИ"
по Договору лизинга АЛ 135114/01-19 ЧЛБ от 22.05.2019

График уплаты лизинговых платежей				График начисления лизинговых услуг			Расходы в БУ		Расходы в НУ (амортизация + прочие расходы) не более ЛП без НДС				ВР	ОНО
Дата	№ п/п	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Дата	Сумма с НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.	Аморт.	Аморт. п. 3 ст. 272 НК РФ	Неамортизируемая часть ОС, Д 01.К	Прочие расходы (Платеж начислен. - НДС-аморт.) пп. 10 п. 1 ст. 264 НК Д26 КО1.К	Всего расходы в НУ	Временная разница Д68 К77 Д77 К68	Отложенное налоговое обязательство	
1	2	3	4		5	6	7	8	9	11	12	13	14	
27.05.2019	аванс	229 080,00	38 180,00											
				30.06.2019	229 080,00	190 900,00				190 900,00	190 900,00	-190 900,00	-38 180,00	
24.06.2019	1	35 671,68	5 945,28	30.06.2019	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.07.2019	2	35 671,68	5 945,28	31.07.2019	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.08.2019	3	35 671,68	5 945,28	31.08.2019	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.09.2019	4	35 671,68	5 945,28	30.09.2019	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.10.2019	5	35 671,68	5 945,28	31.10.2019	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.11.2019	6	35 671,68	5 945,28	30.11.2019	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.12.2019	7	35 671,68	5 945,28	31.12.2019	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
ИТОГО 2019							238 577,10	180 581,08	57 996,02	218 403,72	398 984,80	-160 407,70	-32 081,54	
24.01.2020	8	35 671,68	5 945,28	31.01.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.02.2020	9	35 671,68	5 945,28	29.02.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.03.2020	10	35 671,68	5 945,28	31.03.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.04.2020	11	35 671,68	5 945,28	30.04.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.05.2020	12	35 671,68	5 945,28	31.05.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.06.2020	13	35 671,68	5 945,28	30.06.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.07.2020	14	35 671,68	5 945,28	31.07.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.08.2020	15	35 671,68	5 945,28	31.08.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.09.2020	16	35 671,68	5 945,28	30.09.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.10.2020	17	35 671,68	5 945,28	31.10.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.11.2020	18	35 671,68	5 945,28	30.11.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.12.2020	19	35 671,68	5 945,28	31.12.2020	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.01.2021	20	35 671,68	5 945,28	31.01.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.02.2021	21	35 671,68	5 945,28	28.02.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.03.2021	22	35 671,68	5 945,28	31.03.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.04.2021	23	35 671,68	5 945,28	30.04.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.05.2021	24	35 671,68	5 945,28	31.05.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.06.2021	25	35 671,68	5 945,28	30.06.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.07.2021	26	35 671,68	5 945,28	31.07.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.08.2021	27	35 671,68	5 945,28	31.08.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.09.2021	28	35 671,68	5 945,28	30.09.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.10.2021	29	35 671,68	5 945,28	31.10.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	3 929,10	29 726,40	4 356,04	871,21	
24.11.2021	30	35 671,68	5 945,28	30.11.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15	1 706,42	27 503,72	6 578,73	1 315,75	
24.12.2021	31	35 671,68	5 945,28	31.12.2021	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15		25 797,30	8 285,15	1 657,03	
24.01.2022	32	35 671,68	5 945,28	31.01.2022	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15		25 797,30	8 285,15	1 657,03	
24.02.2022	33	35 671,68	5 945,28	28.02.2022	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15		25 797,30	8 285,15	1 657,03	
24.03.2022	34	35 671,68	5 945,28	31.03.2022	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15		25 797,30	8 285,15	1 657,03	
24.04.2022	35	35 671,68	5 945,28	30.04.2022	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15		25 797,30	8 285,15	1 657,03	
24.05.2022	36	35 671,68	5 945,28	31.05.2022	35 671,68	29 726,40	34 082,44	25 797,30	8 285,15		25 797,30	8 285,15	1 657,03	
				30.06.2022			34 082,44	25 797,30	8 285,15		25 797,30	8 285,15	1 657,03	
		1 513 260,48	252 210,08		1 513 260,48	1 261 050,40	1 261 050,40	954 500,00	306 550,40	306 550,40	1 261 050,40	0,00	0,00	
01.06.2022	выкуп	1 000,00	166,67					833,33			833,33			

Рисунок П.В.1 – Справка-расчет временных разниц по Договору лизинга

ООО "ЭСПИ"
Справка-расчет "Признание расходов по ОС, поступившим в лизинг" за 2019 г.
(бухгалтерский учет с постоянными и временными разницами)

Контрагент Договор	Задолженность по аренде						Показатели	Сумма амортизации	Признаны расходы по арендным платежам в налоговом учете	Корректировка суммы амортизации в налоговом учете	Итого сумма амортизации	Всего расходы по аренде						
	Начальный остаток	Начисление		Погашение		Конечный остаток							7а	8	9	10	11	12
		Сумма	НДС	Сумма	НДС													
1	2	3	4	5	6	7												
АО ВТБ ЛИЗИНГ		1 261 050,40	252 210,08	398 984,80	79 796,96		БУ	238 577,08			238 577,08	238 577,08						
Договор лизинга АЛ 133514701-19 ЧЛБ от 22.05.2019		1 261 050,40	252 210,08	398 984,80	79 796,96		БР	57 995,98	-218 403,70		57 995,98	-160 407,72						
Май 2019		1 261 050,40	252 210,08			1 513 260,48	БР	238 577,08			238 577,08	238 577,08						
Июль 2019	1 513 260,48			220 626,40	44 125,28	1 248 508,80	БР	34 082,44			34 082,44	34 082,44						
Июль 2019	1 248 508,80			29 726,40	5 945,28	1 212 837,12	БР	8 285,14	-194 829,10		8 285,14	-186 543,96						
Август 2019	1 212 837,12			29 726,40	5 945,28	1 177 165,44	БР	34 082,44			34 082,44	34 082,44						
Сентябрь 2019	1 177 165,44			29 726,40	5 945,28	1 141 493,76	БР	8 285,14	-3 929,10		8 285,14	4 356,04						
Октябрь 2019	1 141 493,76			29 726,40	5 945,28	1 105 822,08	БР	34 082,44			34 082,44	34 082,44						
Ноябрь 2019	1 105 822,08			29 726,40	5 945,28	1 070 150,40	БР	8 285,14	-3 929,10		8 285,14	4 356,04						
Декабрь 2019	1 070 150,40			29 726,40	5 945,28	1 034 478,72	БР	34 082,44			34 082,44	34 082,44						
Итого		1 261 050,40	252 210,08	398 984,80	79 796,96		БР	238 577,08	-218 403,70		238 577,08	238 577,08						
							БР	57 995,98			57 995,98	-160 407,72						

Рисунок П.В.2 – Справка-расчет расходов по Договору лизинга

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Сводный налоговый регистр по налогу на прибыль

Таблица П.Г.1 – Сводный налоговый регистр по налогу на прибыль

ООО "ЭСПИ" Налоговый регистр по налогу на прибыль за 2019 г.

Показатели	3 мес.	6 мес.	9 мес.	12 мес.
Доходы от реализации				
Производство и монтаж конструкций				
Внереализац. доходы ст.250				
выручка от реализации прочих активов (сопутств. товаров)				
Выручка от реализации ОС				
ВСЕГО доходы				
Расходы прямые п.1 ст.318, в т.ч.				
материалы				
оплата труда рабочих и монтажников				
амортизация производ. оборуд.				
субподряд пп. 6 п. 1 ст. 254				
Расходы косвенные п.2 ст.318, в т.ч.				
аренда офиса пп.10 п.1 ст.264				
аренда цеха пп.10 п.1 ст.264 ин-тернет, связь пп.25 п.1 ст.264				
ЭО, ПО, антивирус, базы ТЕР пп.3, 7 ст.272, пп.26 п.1 ст.264 материальные затраты ст.254				
транспортные расходы пп. 6 п. 1 ст. 254				
амортизация по лизингу п.3 ст.272				
прочие расходы по лизингу пп.10 п.1 ст.264				
страхование ОСАГО п. 2 ст. 263 транспортный налог пп.1 п.1 ст.264 прочие косвенные расходы пп.7 п.1 ст.264				
оплата труда, в т.ч.				
трудовые договоры				
страховые взносы ст.255, пп.1, 45 п.1 ст.264				
страховые взносы НС				
договоры ГПХ п.21 ст.255				
Расходы от реализации (прямые и косвенные)				
Внереализац. расходы, в т.ч.				
цена приобретения реализованных прочих активов ст.254				
штрафы по договорам пп. 13 п. 1 ст.265				
РКО пп. 15 п. 1 ст. 265				
резерв по сомнит. долгам ст.319				
Остаточная стоимость реализованных ОС и расходы, связанные с реализацией ст.268				
ВСЕГО расходы				
Прибыль				
Налог на прибыль				

Справочно: штрафы по налогам

Ответственный

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль

ООО «ЭСПИ» Положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль

Настоящее Положение определяет порядок организации и функционирования внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль в ООО «ЭСПИ» (далее – Общество), в том числе описывает цель и задачи внутреннего контроля, а также роли и ответственность ее субъектов.

Настоящее Положение о внутреннем контроле расчетов по налогу на прибыль разработано в соответствии с Законом РФ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Информацией Министерства финансов РФ ПЗ 11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», Рекомендацией Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» Р- 44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля».

1. Цели и задачи внутреннего контроля

Внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль является составной частью системы внутреннего контроля Общества. В основе организации внутреннего контроля лежит риск-ориентированный подход, в результате которого обеспечивается своевременное управление рисками, связанными с расчетами по налогу на прибыль.

Внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль решает следующие задачи:

- 5) соблюдение действующего налогового законодательства при расчетах по налогу на прибыль;
- 6) качественное документирование операций (расходов);
- 7) контроль достоверности расчета налога на прибыль;
- 8) контроль своевременности и полноты уплаты налога на прибыль.

2. Компоненты внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль

Основой организации и функционирования внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль являются следующие компоненты:

- 1) контрольная среда;
- 2) оценка рисков;
- 3) контрольные процедуры;
- 4) информация и коммуникация;
- 5) мониторинг деятельности внутреннего контроля.

2.1 Контрольная среда

Контрольная среда является основой для всех других компонентов внутреннего контроля, обеспечивает дисциплину, определяет принципы внутреннего контроля и его структуру.

Внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль основан на следующих принципах:

- 1) содержание и организация внутреннего контроля, его цели и задачи отвечают целям и задачам, стоящим перед Обществом;
- 2) объем и сложность контрольных процедур являются необходимыми и достаточными для эффективного управления рисками;
- 3) внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль действует на постоянной основе;
- 4) контрольные функции закреплены за директором и бухгалтером;
- 5) внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль организован рационально, с учетом ресурсов предприятия.

2.2 Риски и процедуры внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль

Риски, присущие расчетам по налогу на прибыль, и процедуры внутреннего контроля, позволяющие предупредить и (или) устранить риски (табл.)

Риски расчетов по налогу на прибыль	Контрольные процедуры по управлению рисками
1) неправильное определение суммы налога (ошибка в налоговой отчетности)	контроль достоверности расчета, контроль положений учетной политики для целей налогообложения прибыли, контроль правильности заполнения налоговых деклараций
а) ошибка в налоговых регистрах	контроль правильности отражения в бухгалтерском учете операций по начислению налога с проверкой первичных учетных документов
б) расхождение данных в налоговых регистрах и налоговой отчетности	сопоставление данных бухгалтерских и налоговых регистров
в) неправомерное принятие к налоговому учету расходов	изучение арбитражной практики, по вопросам признания спорных расходов
г) принятие к налоговому учету документально неподтвержденных (или не правильно оформленных) расходов	контроль наличия всех первичных документов по совершаемой сделке, контроль правильного (с позиций налогообложения) оформления документов
д) изменение налогового законодательства и как результат изменение порядка признания доходов и расходов	изучение изменений налогового законодательства в части налога на прибыль

д) изменение налогового законодательства и как результат изменение порядка признания доходов и расходов	изучение изменений налогового законодательства в части налога на прибыль
2) несвоевременное представление налоговой отчетности	контроль сроков подачи отчетности
3) несвоевременная (неполная) уплата налога	планирование суммы и сроков уплаты налогов для избегания кассового разрыва, сверки расчетов по налогам с бюджетом
4) непредставление корректирующих расчетов при выявлении ошибки	контроль устранения ошибок; контроль подачи корректирующей отчетности
5) налоговые проверки при выявлении частых ошибок в учете и отчетности	взаимодействие с налоговыми органами при выявлении ошибок в расчетах и отчетности

Применяемые контрольные процедуры позволяют осуществлять следующие виды контроля:

1) превентивный контроль – контрольные процедуры предупреждают появление возможных нарушений и ошибок;

2) выявляющий контроль – контрольные процедуры выявляют те нарушения и ошибки, которые могут быть выявлены только по мере их возникновения;

3) корректирующий контроль – контрольные процедуры обеспечивают исправление ошибок и нарушений.

2.3 Информация и коммуникация

Бухгалтер контролирует информацию и документы, относящиеся к расчетам по налогу на прибыль. В процессе расчета налога на прибыль бухгалтер взаимодействует с руководителем предприятия и с внешними сторонами: поставщиками, регулирующими органами.

2.4 Мониторинг осуществления внутреннего контроля

Для оценки эффективности и результативности внутреннего контроля необходимо осуществлять периодический мониторинг процедур и всех элементов внутреннего контроля, что позволит скорректировать имеющиеся неэффективные процедуры и элементы контроля.

Мониторинг системы внутреннего контроля расчета по налогу на прибыль предусматривает:

- 1) проведение самооценки процедур внутреннего контроля бухгалтером;
- 2) проведение выборочного тестирования наиболее рискованных операций;
- 3) формирования вывода об эффективности системы внутреннего контроля расчета по налогу на прибыль.

3. Субъекты внутреннего контроля и их ответственность

За функционирование внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль ответственны бухгалтер и директор Общества в рамках своих полномочий.

Директор является ответственным за:

- 1) организацию внутреннего контроля расчетов по налогу на прибыль;
- 2) контроль денежных потоков предприятия для своевременного перечисления налога в бюджет;
- 3) контроль своевременности расчетов с бюджетом.

Бухгалтер является ответственным за:

- 1) контроль правильности применения законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- 2) контроль исполнения положений учетной политики для бухгалтерского и налогового учета;
- 3) наличие и правильность оформления первичных учетных документов, своевременность отражения в учете хозяйственных операций;
- 4) правильность формирования бухгалтерских и налоговых регистров для составления налоговой отчетности;
- 5) контроль достоверности и своевременности составления налоговой отчетности.

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Изменения, внесенные в организацию учета и внутренний контроль

Таблица П.Е.1 – Изменения, внесенные в организацию учета и внутренний контроль

	Существующие учет и контроль	Выявленные проблемы и недостатки	Предложенное решение	Ожидаемый результат
Бухгалтерский учет (БУ)	Существуют различия между БУ и НУ, при этом ПБУ 18/02 не применяется. Разницы учитываются внесистемно. Текущий налог на прибыль определяется на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.	Взаимосвязь бухгалтерской и налоговой прибыли не отражается системно на счетах бухгалтерского учета	Применение ПБУ 18/02: различия отражаются на счетах бухгалтерского учета. Текущий налог на прибыль можно определить на основе условного налога на прибыль с учетом корректировок.	Применение ПБУ 18/02 позволяет: -раскрыть в бухгалтерской отчетности суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль в будущем, что делает отчетность более прозрачной; - предоставить партнерам в лице средних (крупных) предприятий информацию о налоге в том формате, в котором она востребована и вызывает больше доверия
	Годовая отчетность состоит из Баланса и Отчета о фин. результатах	Недостаточно информации для анализа	Составление годовой отчетности в общем порядке	Позволит получить недостающую для управления информацию

	Существующие учет и контроль	Выявленные проблемы и недостатки	Предложенное решение	Ожидаемый результат
Налоговый учет (НУ)	Учетная политика по НУ не содержит регистр НУ по налогу на прибыль	Налог на прибыль рассчитывается на основе бухгалтерских регистров, но они не отражают специфику расходов и доходов предприятия, что затрудняет расчет и контроль расчета налога на прибыль.	Разработан сводный регистр по налогу на прибыль, который учитывает специфику предприятия, содержит информацию в том виде, который будет способствовать расчету налога на прибыль.	Использование регистра: - сделает расчет налога на прибыль прозрачным; - предотвратит ошибки в расчете налога; - снизит риск принятия необоснованных расходов к учету; - использование при осуществлении внутреннего контроля расчета налога на прибыль
Внутренний контроль (ВК)	Существует структурно-функциональный ВК. Функции контроля в отношении учета осуществляет бухгалтер при выполнении профессиональных функций.	Налоговые риски по налогу на прибыль высокие: отсутствие контроля расчета налога на прибыль может привести к дополнительным расходам в виде доначисления налога, штрафов, пени.	Разработаны процедуры ВК, охватывающие все вероятные риски, связанные с расчетами по налогу на прибыль, которые структурируют процесс контроля. Разработано Положение, регламентирующее внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль.	Контроль расчетов по налогу на прибыль: - позволит снизить риск налоговых ошибок и сократить объем налоговых доначислений; - обеспечит достоверность расчета налога в налоговой декларации; - будет способствовать своевременной уплате налога в бюджет; - даст уверенность в соблюдении требований законодательства и надежности информации.

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Сертификат



Рисунок П.Ж.1 – Сертификат