

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов
Направление подготовки 38.03.01- Экономика
Профиль: Бухгалтерский учет анализ и аудит

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ Е.А. Самойлова
« _____ » _____ 2016 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Организация расчетов по налогам и сборам и анализ налоговой
нагрузки организации на примере ЗАО «Хэргу»

Исполнитель
студент группы 171 зб 2 _____
(подпись, дата)

Д.О.Чураков

Руководитель
доцент, к.н.э. _____
(подпись, дата)

С.Г. Козловцева

Нормоконтроль
ассистент _____
(подпись, дата)

С.Ю.Колупаева

Благовещенск 2016

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное Государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ

Зав.кафедрой

_____ Е.А. Самойлова

подпись

И.О.Фамилия

«___» _____ 201_ г.

ЗАДАНИЕ

К бакалаврской работе студента Чуракова Дениса Олеговича

1. Тема бакалаврской работы: Организация расчетов по налогам и сборам и анализ налоговой нагрузки на примере ЗАО «Хэргу», утверждено приказом от «___» _____ № _____

2. Срок сдачи студентом законченной работы «___» _____ 2016 г.

3. Исходные данные к работе Конституция РФ, Налоговый и Гражданский и кодексы РФ, письма Минфина РФ, учетная политика предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета на 2015 год, бухгалтерский баланс предприятия и отчет о финансовых результатах за периоды 2013-2015 года, выписка из журнала полученных и выставленных счетов-фактур, данные книг покупок и продаж, налоговые декларации и налоговые расчеты, налоговые регистры.

4. Содержание бакалаврской работы (проекта (перечень подлежащих разработке вопросов) изучить экономическую сущность налогов и сборов, порядок их бухгалтерского учета и методику проведения анализа налоговой нагрузки. Исследовать постановку бухгалтерского и налогового учетов в ЗАО «Хэргу». По данным бухгалтерской финансовой отчетности оценить экономический потенциал золотодобывающей компании. Изучить состав налогов и сборов в ЗАО «Хэргу» с учетом специфики деятельности компании. Поэтапно осуществить анализ динамики и структуры налоговых платежей, определить их долю в выручке, оценить эффективность текущего налогового планирования. По результатам анализа наметить потенциальные пути снижения налогового бремени в части уплаты налога на прибыль в ЗАО «Хэргу» в краткосрочной перспективе за счет инструментов учетной политики.

5. Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.) Основные экономические показатели деятельности ЗАО «Хэргу» за период 2013-2015 г.г.; расчет и бухгалтерские проводки по НДС за 1 квартал 2015 г., бухгалтерские проводки по НДС за 1 квартал 2015 г., анализ динамики и структуры налоговых платежей за 2013-2015 г.г., оценка эффективности предложенных мероприятий по оптимизации налогообложения.

6. Консультанты по бакалаврской работе (с указанием относящихся к ним разделов) _____

Руководитель бакалаврской работы: Козловцева Светлана Геннадьевна

(ФИО, должность, ученая степень, ученое звание, подпись)

Задание принял к исполнению (дата) «___» _____ 201_ г.

(подпись студента)

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 111 страниц, 34 таблицы, 3 рисунка, 51 источника литературы, 3 приложения

НАЛОГИ, НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ, ОБЩИЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НДС, НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА

Целью бакалаврской работы является оценка системы бухгалтерского учета и анализ расчетов по налогам и сборам их анализ и разработка мероприятий по снижению налоговой нагрузки.

Данная цель обусловила постановку следующих конкретных задач:

- определить сущность и роль налогов и сборов в рыночной экономике, раскрыть теоретические основы налогообложения организаций;
- исследовать методические аспекты бухгалтерского учета и анализа расчетов по налогам и сборам;
- дать организационно-экономическую характеристику объекта исследования и оценить его финансовое положение;
- исследовать систему синтетического и аналитического учета расчетов по налогам и сборам, а также провести анализ динамики и структуры налоговых платежей, оценить налоговую нагрузку объекта исследования;
- разработать пути совершенствования расчетов с бюджетом в части оптимизации налогообложения объекта исследования.

Объектом исследования является система учета налогов и сборов ЗАО «Хэргу». Предметом исследования – в соответствии с темой - выступают расчеты с бюджетом и система налогообложения предприятия

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретические аспекты бухгалтерского учета и анализа расчетов по налогам и сборам	9
1.1 Сущность и экономическое содержание налогов и сборов с позиций рыночного ведения хозяйственной деятельности	9
1.2. Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам	14
1.3 Методика анализа расчетов по налогам и сборам и налоговой нагрузки	35
2 Общая характеристика и финансовое положение ЗАО «Хэргу»	41
2.1 Организационно-правовая и экономическая характеристика ЗАО «Хэргу»	41
2.2 Организация бухгалтерского учета и учетной политики в ЗАО «Хэргу»	51
2.3 Анализ финансового положения ЗАО «Хэргу»	60
3 Бухгалтерский учет и анализ расчетов по налогам и сборам в ЗАО «Хэргу»	71
3.1 Синтетический и аналитический учет расчетов по налогам и сборам в ЗАО «Хэргу»	71
3.2 Анализ динамики и структуры налоговых платежей и определение налоговой нагрузки в ЗАО «Хэргу»	83
3.3 Совершенствование учета расчетов по налогам и сборам в ЗАО «Хэргу»	89
Заключение	99
Библиографический список	102
Приложение А Организационная структура предприятия	105
Приложение Б Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах ЗАО «Хэргу» за 2014-2015 гг.	106
Приложение В Декларация налога на прибыль	111

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях роль и значение налогов резко возрастает. Налоговая система оказывает существенное воздействие на экономику в целом. Она играет регулирующую роль в финансово-хозяйственной деятельности отдельных предприятий и в целом по стране. Как известно налоги и сборы составляют большую часть бюджета государства. А бюджет – это так называемое зеркало государства, показатель его экономического и социального состояния и политического положения.

Налоги в Российской Федерации уплачивают физические и юридические лица. Основными видами налогов, обеспечивающих большую долю поступлений в бюджет - являются: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы и налог на доходы физических лиц.

Принятие эффективных управленческих решений руководством компаний на современном этапе развития российских рыночных отношений предопределяет необходимость в соответствующем аналитическом инструментарии. Ярким примером может служить затратный механизм предприятия, одним из основных элементов которого является налоговая составляющая. Снижение налогового бремени способно оказать существенное влияние на финансовый результат деятельности предприятия.

Проблема анализа и оптимизации налогового бремени предприятия давно привлекает к себе внимание ученых-экономистов. Однако подавляющее большинство работ посвящено оптимизации отдельных налоговых платежей в конкретных деловых ситуациях при отсутствии систематизированного комплексного анализа налогового бремени предприятия и влияния отдельных методов оптимизации на общее финансовое состояние предприятия.

В системе расчетных взаимоотношений предприятий денежные расчетные отношения с государственным бюджетом и государственными, внебюджетными фондами (социальными, дорожными, экологическими и др.) занимают особое место.

Организация их аналитического учета должна строиться таким образом, чтобы получить необходимую информацию по каждому виду налогов в бюджет и платежей во внебюджетные государственные фонды. Поэтому каждое предприятие открывает по соответствующим синтетическим счетам субсчета в их развитие, по каждому виду налога или платежа.

Целью бакалаврской работы является оценка системы бухгалтерского учета и анализ расчетов по налогам и сборам и разработка мероприятий по снижению налоговой нагрузки.

Данная цель обусловила постановку следующих конкретных задач:

- определить сущность и роль налогов и сборов в рыночной экономике, раскрыть теоретические основы налогообложения организаций;
- исследовать методические аспекты бухгалтерского учета и анализа расчетов по налогам и сборам;
- дать организационно-экономическую характеристику объекта исследования и оценить его финансовое положение;
- исследовать систему синтетического и аналитического учета расчетов по налогам и сборам, а также провести анализ динамики и структуры налоговых платежей, оценить налоговую нагрузку объекта исследования;
- выявить недостатки в учете и разработать пути совершенствования расчетов с бюджетом в части оптимизации налогообложения объекта исследования.

Объектом исследования является система учета налогов и сборов ЗАО «Хэргу». Предметом исследования – в соответствии с темой - выступают расчеты с бюджетом и анализ налоговой нагрузки предприятия.

Теоретической и методологической основой исследования послужили положения и концепции бухгалтерского учета, налогообложения, анализа хозяйственной деятельности предприятия, научные труды отечественных и зарубежных ученых, практиков по проблемам анализа и оптимизации налогообложения, стандарты бухгалтерского учета и отчетности.

В работе использованы такие общенаучные методы исследований, как

аналитический, монографический, экономико-статистический, абстрактно-логический, метод сравнения, а также методы бухгалтерского учета: документация, счета, двойная запись, оценка, инвентаризация.

Информационной базой послужили данные первичной учетной документации, регистров синтетического и аналитического учета, бухгалтерской отчетности ЗАО «Хэргу» за 2013-2015 г.

В настоящее время налоги являются неотъемлемой частью финансовых систем практически всех государств мира. Появление и развитие налогов уходит своими истоками в глубокую древность.

Считается, что своему зарождению налоги обязаны появлению такого феномена общественной жизни как государство. Именно с ним, с его развитием и трансформацией многие мыслители связывали и связывают появлением такой важной экономической категории как "налогообложение", главной функцией которого изначально являлось обеспечение государства необходимыми ресурсами.

На Западе налоговые вопросы и вопросы расчетов с бюджетом по налогам и сборам давно уже занимают почетное место в финансовом планировании предприятий. В условиях высоких налоговых ставок неправильный или недостаточный учет налогового фактора может привести к весьма неблагоприятным последствиям или даже вызвать банкротство предприятия. Следовательно, учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами является одним из важнейших направлений в хозяйственной деятельности предприятия.

Главной задачей хозяйственной деятельности предприятия является, получение прибыли для удовлетворения социальных и экономических интересов членов трудового коллектива и интересов собственников имущества предприятия. Однако получение и использование прибыли по собственному усмотрению возможно только после расчетов с бюджетом и государственными целевыми бюджетными фондами по налогам и целевым сборам.

Таким образом, актуальность рассматриваемой темы определяется тем,

что налоги играют важнейшую роль в механизме формирования прибыли предприятия, а своевременный расчет по налогам и сборам с бюджетом и внебюджетными фондами свидетельствует о хорошем финансовом состоянии предприятия.

В условиях современного развития экономические субъекты, за исключением некоммерческих организаций, стремятся получить максимальную прибыль или уменьшить оттоки и увеличить притоки денежных средств. Но на пути увеличения прибыли каждое предприятие, несмотря на его масштабы, вынуждено осуществлять процесс планирования и регулирования своих доходов и расходов. В ходе данных процессов экономический субъект рассматривает такие важные проблемы своей деятельности как: сведения рисков до минимума, профилактика банкротства и стабилизация своего финансового положения. Именно на основе формирования различных видов доходов и расходов строится анализ и схема оптимизации прибыли предприятия.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

1.1 Сущность и экономическое содержание налогов и сборов с позиций рыночного ведения хозяйственной деятельности

«Неотъемлемым элементом регулирования рыночных отношений в обществе выступают налоги, которые обеспечивают финансовыми ресурсами органы государственной власти и местного самоуправления для решения экономических и социальных задач, воздействуют на поведение хозяйствующих субъектов, регулируют доходы, имущественную состоятельность, платежеспособный спрос населения.

Налоги»¹ объективно возникают на определенном этапе экономического развития общества. При уплате налогов устанавливаются денежные отношения между государственной властью и корпоративными или индивидуальными собственниками, часть их доходов отчуждается для финансирования общегосударственных потребностей. «При этом также осуществляется вмешательство в экономические и социальные процессы. Следовательно, можно заключить, что все три признака имеют место, значит, налог — экономическая категория. Поэтому целесообразно дать определение налога как экономической категории.

Налог — совокупность экономических отношений, складывающихся на базе объективного процесса перераспределения преимущественно денежной формы стоимости ВВП между государством (в лице соответствующих государственных структур), местными органами власти и налогоплательщиками (юридическими и физическими лицами), по поводу принудительно-властного изъятия части их доходов в одностороннем,² безэквивалентном, индивидуально безвозвратном порядке в

¹ Мазуркевич, В.Ю. Исполнение обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // Финансовое право. – 2014. - № 10. – С. 15 – 20.

² Осипова, Е.С. Эволюция и сущность налоговых отношений / Е.С. Осипова // Власть и управление России. – 2013. - № 4. – С. 85–93.

общегосударственное пользование.

«Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий),»³ либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. (в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 N 154-ФЗ, от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

«Конкретными формами проявления категории налога выступают виды налоговых платежей, устанавливаемых законодательными органами власти. В узком смысле (с точки зрения организационно-правовой формы) налог представляет собой обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств с целью финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Такое определение зафиксировано в Налоговом кодексе Российской Федерации. Анализ данного определения указывает на следующие признаки налога:

1) обязательный платеж, при уплате которого возникают имущественные отношения между плательщиком и получателем, основанные на властном подчинении первого последнему;

2) индивидуальный платеж налогоплательщик не вправе переложить данную обязанность на других лиц, но может участвовать в налоговых отношениях через законного или уполномоченного представителя;

3) безвозмездный платеж, взимается обязательно в денежной форме.»⁴

«Основные функции налогов: **фискальная** (обеспечения государства

³ Блохин, К.М. Технология формирования налогового бюджета организации // Финансовый менеджмент. – 2013. - № 5. – С. 74 – 84.

⁴ Брызгалин, А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. – 2014. – Первый выпуск. – С. 16 -22.

финансовыми ресурсами) и **регулирующая** (нацелена на достижение посредством налоговых механизмов тех или иных задач налоговой политики государства).

Налоги оказывают значительное влияние на формирование финансовых результатов предприятия. Если налоговое бремя предприятия чрезмерно велико, утрачиваются стимулы к предпринимательской деятельности.

Налогообложение предприятий в России регулируется Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ).»⁵

В соответствии с данным документом к существенным «элементам налогообложения относятся: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Объект налогообложения – это реализация товаров, (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство по налогам и сборам связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Налоговая база – стоимостная физическая или другая характеристика объекта налогообложения.

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговый период – период, по окончании которого определяется налоговая база. Налоговый период может состоять из ряда отчетных периодов, по итогам которых устанавливаются авансовые платежи. Налоговым периодом как правило является год. Налог считается установленным только в том случае, если определены налогоплательщики (субъекты налогообложения) и элементы налогообложения (ст. 17 НК РФ). К факультативным элементам налога относят те, отсутствие которых существенно не влияет на степень определенности

⁵ Блохин, К.М. Технология формирования налогового бюджета организации // Финансовый менеджмент. – 2013. - № 5. – С. 74 – 84.

налогового обязательства. Это налоговые льготы, ответственность за налоговые правонарушения, порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога, формы изменения срока уплаты налога и т.д.

К формам изменения срока уплаты налога относятся отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит.

Налогоплательщик обязан составлять отчетность. К ней относится, в частности, налоговая декларация.

Налоговый агент – лицо (физическое или юридическое), на которое возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов.

Федеральная налоговая служба (ФНС) проводит камеральные (по месту нахождения налогового органа) и выездные (по месту нахождения налогоплательщика) проверки налогоплательщиков.

Мерой ответственности за совершенное налоговое правонарушение является налоговая санкция в виде денежных взысканий - штрафов. Уголовная ответственность наступает только в случае уклонения от уплаты налогов в крупном размере. Субъектами налоговой ответственности являются налогоплательщики (юридические и физические лица), сборщики налогов, кредитные учреждения, ответственные за перечисление налогов.

К способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налога относят: залог имущества; поручительство; пеню; приостановление операций на счетах в банках; арест имущества (ограничение права собственности налогоплательщика в отношении его имущества).

В состав налогов, взимаемых на территории РФ, входят федеральные налоги, налоги субъектов РФ и местные налоги (табл. 1).

В налоговой системе предусмотрены специальные налоговые режимы для субъектов малого предпринимательства. При применении специальных режимов уплата налога на прибыль для организаций, НДС, налога на имущество, взносов, заменяется уплатой единого налога.

Таблица 1 - Классификация налогов по уровню управления»⁶

Федеральные	Региональные	Местные
1. Налог на добавленную стоимость (НДС)	1. Налог на имущество организаций	1. Налог на имущество физических лиц
2. Налог на прибыль организаций	2. Транспортный налог	2. Земельный налог
3. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	3. Налог на игорный бизнес	
4. Акцизы на отдельные виды товаров (услуг)	Специальные налоговые режимы	
5. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	1. Единый налог на вмененный доход	
6. Государственная пошлина	2. Упрощенная система налогообложения	
7. Налог на добычу полезных ископаемых	3. Единый сельскохозяйственный налог	
8. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	4. Патентная система налогообложения	
9. Водный налог		

Кроме того, освобождение налогоплательщиков от уплаты НДС производится в случае, если за три предшествующих месяца сумма выручки от реализации товаров без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб.

Таблица 2 - Краткая характеристика основных налогов, уплачиваемых предприятиями

Налог	Объект налогообложения	Налоговые ставки	Налоговый период	Источник уплаты
Налог на добавленную стоимость	Выручка от реализации товаров, работ, услуг	18 %, 10 %, 0 %	квартал	Выручка
Налог на прибыль	Налогооблагаемая прибыль	0%, 9 %, 15%, 20%	год	Прибыль
Налог на имущество организаций	Среднегодовая балансовая стоимость имущества	2,2 % (может понижаться региональными органами власти)	год	Валовая прибыль

⁶ Брызгалин, А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. – 2014. – Первый выпуск. – С. 16 -22.

В зависимости от объекта налогообложения налоги делят на прямые и косвенные.

Прямые налоги — это налоги, взимаемые государством непосредственно с доходов (заработной платы, прибыли, процентов) или с имущества налогоплательщика (земли, строений, ценных бумаг).

«Косвенные налоги – налоги, взимаемые со стоимости реализованных товаров. К косвенным относятся налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы. НДС, подлежащий уплате в бюджет, уменьшается на суммы НДС по приобретенным ценностям, оказанным работам и услугам.»⁷

Итак, налоги играют ведущую роль в жизни современного общества и государства. Они выполняют важнейшие функции по формированию доходов государственной или муниципальной казны, по регулированию социально – экономических процессов, а также по осуществлению контроля над финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, организаций и граждан.

1.2 Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам

Учет расчетов по налогам с бюджетом и внебюджетными фондами ведется на пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», структура которого представлена в таблице 3.

«Аналитический учет расчетов с бюджетом по налогам ведется на субсчетах отдельно по каждому налогу. Учет расчетов с бюджетом ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на субсчетах по видам налогов и сборов.»⁸

«Основным документом, регламентирующими учет, начисление, расчет и уплату всех налогов является Налоговый кодекс РФ.

Налог на добавленную стоимость (далее «НДС») – часть прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, выполнения работ и оказания услуг.

⁷ Кикабидзе, Н.В. Общие принципы налогообложения в России и конституционного строя // Финансовое право. – 2014. - № 12. – С. 30 – 35.

⁸ Жданова В.Ю. Специальный налоговый режим и налоговая льгота // Налоговая политика и практика. – 2014. - № 2. – С. 40 – 49.

Таблица 3 – Структура счёта 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет	Кредит
Сальдо — остаток задолженности бюджета организации по налогам и сборам на начало периода	Сальдо — остаток задолженности организации по налогам и сборам на начало периода
Зачет платежей и уменьшение задолженности по налогам и сборам Перечисление платежей по налогам и сборам	Начисление платежей по налогам и сборам Возврат излишне уплаченных налогов и сборов
Сальдо — остаток задолженности бюджета организации по налогам и сборам на конец периода	Сальдо — остаток задолженности организации по налогам и сборам на конец периода

Объектом налогообложения являются доходы, полученные от выполненных работ, оказанных услуг, выполненных строительно-монтажных работ для собственного потребления, передача на территории РФ товаров для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на доходы организации, а также вывоз товаров на таможенную территорию РФ.»⁹

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога, увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с настоящей главой:

$$S_{\text{упл}} = S_{\text{общ}} + S_{\text{восст}} - S_{\text{выч}},$$

Где, $S_{\text{упл}}$ – сумма к уплате;

$S_{\text{общ}}$ - общая сумма налога

$S_{\text{восст}}$ - восстановленная сумма налога;

$S_{\text{выч}}$ - сумма налогового вычета.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, увеличенную на суммы восстановленного налога, то положительная разница между этими суммами подлежит возмещению налогоплательщику в установленном законом порядке, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком

⁹ Кирова, Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. - 2014. - № 9. – С. 27 – 35.

по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

«Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога, указанной в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, учитывается на счете 68/НДС. В расчетных документах сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на некоторые налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, представленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров на территории РФ. Суммы налога, уплаченные предприятием-заказчиком по приобретенным материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам, за выполнение работ, отражаются по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» на соответствующих субсчетах и кредиту счетов 60 или 76, а затем в соответствии с установленным порядком списываются в дебет счета 68 / НДС с кредита счета 19.»¹⁰

Учет НДС ведется на активном счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» (субсчета по видам ценностей) и активно-пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по НДС»). Структура счета представлена в таблице 4.

«При получении авансов под поставку материальных ценностей или для выполнения работ и оказания услуг, а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в платежных документах по полученным авансам, отражается по дебету счетов денежных средств 50, 51, 52 и кредиту счета 62 субсчет «Авансы полученные».

¹⁰ Мачехин, В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. – 2014. - № 10. – С. 45 – 50.

Одновременно сумма НДС, определенная расчетным путем на основании документов о полученных авансах, отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 68/НДС.»¹¹

Таблица 4 – Структура счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Дебет	Кредит
1. Сальдо - остаток НДС по приобретенным материальным ценностям 2. НДС по приобретенным материальным ценностям	3. НДС по материальным ценностям, списанным в затраты или на расчеты с бюджетом
4. Сальдо - остаток НДС по приобретенным материальным ценностям (1 + 2 - 3)	

Акцизы также относятся к косвенным налогам, включаемым в отпускную цену товара (продукции). Налогоплательщики, производящие и реализующие как облагаемые, так и не облагаемые акцизами товары, должны обеспечить их отдельный учет.

По подакцизным товарам организации и лица являются плательщиками акцизов в случае, если они: производят и реализуют подакцизные товары на территории РФ; передают произведенные подакцизные товары на безвозмездной основе; используют произведенные подакцизные товары при натуральной оплате труда, ввозят подакцизные товары на таможенную территорию РФ и пр.

При реализации произведенных подакцизных товаров налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза. Выделение акцизов в документах производит только налогоплательщик акцизов в бюджет. Ставки акцизов исчисляются в процентах к стоимости товаров по отпускным ценам без учета акцизов или в рублях и копейках за единицу измерения, они являются едиными по всей территории РФ.

Акциз по подакцизным товарам (кроме нефтепродуктов) уплачивается по месту производства таких товаров, в случае если общая сумма акциза,

Боброва А.В. О критерии оптимального налогового бремени / А.В. Боброва // Общество и экономика. – 2013. - № 11 – 12. – С. 160 – 175.

начисленная по налоговой базе за налоговый период больше суммы акцизов, принимаемых за налоговый период к вычету.

«Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используются счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам». Начисление акцизов производится по дебету счетов 19, 20, 43, 76, 90 и кредиту 68. Принятие начисленного акциза к вычету – по дебету 68 и кредиту 19.»¹²

Налоги, уплачиваемые потребителями продукции, относятся в дебет счета 90 и кредит счета 68 соответствующего субсчета.

«Учет расчетов по налогам, включаемым в себестоимость продукции.

Транспортный налог вводится в действие законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Налогоплательщиками налога являются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке.»¹³

Юридические лица самостоятельно производят расчет налога, налоговая декларация представляется в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств в срок, установленный законами субъектов РФ.

«Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами субъектов.

По итогам отчетных периодов рассчитывается авансовый платеж по транспортному налогу по видам транспортных средств, например, по транспортным средствам, имеющим двигатели, как произведение мощности двигателя в лошадиных силах (л. с) на ставку транспортного налога, руб. в

¹² Блохин К.М. Технология формирования налогового бюджета организации // Финансовый менеджмент. – 2013. - № 5. – С. 74 – 84.

¹³ Конституция Российской Федерации: офиц. текст. – М.: Приор, 2013. – 32с.

год/л.с. (ставка дифференцирована по пределам мощности транспортных средств) и корректирующий коэффициент.

Налоговые ставки по всем видам транспортных средств установлены НК РФ и могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в пять раз.»¹⁴

Начисленная сумма транспортного налога включается в затраты следующей проводкой: Дебет 26, 44 Кредит 68.¹⁵

Транспортный налог (ТН) рассчитывается по итогам налогового периода по видам транспортных средств, например, по транспортным средствам, имеющим двигатели, по формуле (1):

$$ТН = МД \times С \times К - \sum АП, \quad (1)$$

где МД - мощность двигателя в лошадиных силах (л. с)

С - ставка транспортного налога, руб. в год/л.с.

К - корректирующий коэффициент

\sum АП – сумма авансовых платежей по транспортному налогу.

Начисленная сумма транспортного налога включается в затраты следующей проводкой: Дебет 26, 44 Кредит 68

Налог на добычу полезных ископаемых (далее НДСПИ) уплачивают организации, осуществляющие добычу следующих полезных ископаемых.

Налог определяется как произведение стоимости добытого полезного ископаемого на ставку налога на добычу полезного ископаемого, выраженную в долях единицы.

«Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого»¹⁶ на стоимость единицы добытого полезного ископаемого. Ставки НДСПИ установлены по

¹⁴Конституция Российской Федерации: офиц. текст. – М.: Приор, 2013. – 32с.

¹⁵ Колосов А.Ф. Совершенствование специальных налоговых режимов // Налоговая политика и практика. – 2014. - № 9. – С. 15 -28.

¹⁶ Митрофанов, Р.А. Перспективы и проблемы налогового планирования и налоговой оптимизации // Финансовый менеджмент. – 2014. - № 5 – С. 98 – 105.

каждому виду добытых полезных ископаемых: например, по углеводородному сырью - 16,5 %; по редким металлам – 8 % и т.п.

НДПИ (как и плата за пользование недрами) относится на себестоимость продукции и отражается в составе общехозяйственных расходов: Дебет 26, Кредит 68 «НДПИ».

Земельный налог уплачивается организациями и физическими лицами, обладающими земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не уплачивают земельный налог организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Земельный налог является местным налогом, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. Местные власти определяют налоговые ставки, в пределах, установленных законом, порядок и сроки уплаты налога и могут также устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

«Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования. Отчетный период определен как квартал и суммы авансовых платежей исчисляются по истечении первого, второго и третьего кварталов текущего налогового периода.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения. Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного, кадастра о каждом

земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом органами местного самоуправления.»¹⁷

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать: 0,3 % или 1,5 % в зависимости от вида земельных участков. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Сумма земельного налога включается в затраты на производство по дебету счета 26 и кредиту счета 68 «Земельный налог».

«Плату за загрязнение окружающей среды производят юридические и физические лица, осуществляющие любые виды деятельности на территории РФ, связанные с природопользованием и оказывающие вредное воздействие на окружающую природную среду в виде: выбросов в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников, сброса загрязняющих веществ в подземные и поверхностные водные объекты, размещения отходов и других видов вредного воздействия (шум, вибрация, электромагнитные воздействия и т. п.).

Плата за загрязнение окружающей среды дифференцируется в зависимости от предельно допустимых нормативов и видам загрязнений. Платежи за предельно допустимое загрязнение окружающей среды производятся за счет себестоимости продукции (работ, услуг), а платежи за их превышение - за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. Нормативы платы ежегодно индексируются.»¹⁸

¹⁷ Боброва А.В. Проблемы применения комплексных схем оптимизации налогов // Финансы и кредит. – 2013. - № 8. – С. 43 – 50.

¹⁸ Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, В.В. Брызгалин. - М.: Аналитика-Пресс, 2014. – 452С.

Учет расчетов по экологическим платежам ведется на счете 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по плате за загрязнение окружающей среды».

Плательщиками сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов являются организации и лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов на территории РФ.

Объектами обложения признаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) в соответствии с законодательством РФ.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира уплачивается при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, объектам водных биологических ресурсов. Уплата разового взноса производится при получении лицензии на пользование объектами водных биологических ресурсов в размере 10 % от суммы сбора, а оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно позднее 20-го числа.

Объектом налогообложения налогом на имущество являются основные средства, нематериальные активы за минусом амортизации, стоимость капитальных вложений сразу по истечении договорного строительства, а также доходные вложения в материальные ценности.

За отчетные периоды организации должны начислять авансовые платежи по налогу на имущество, а по итогам налогового периода – налог на имущество.

По окончании налогового периода (года) рассчитывается налог на имущество как разница между суммой начисленного налога за год и суммой начисленных за отчетный период авансовых платежей.

Предельная ставка налога на имущество, установленная НК РФ, - 2,2 %.

Конкретные ставки налога на имущество устанавливаются законами субъектов РФ. Налоговая ставка по Амурской области установлена в размере предельной.

«С 1 января 2014 года региональные власти получили право взимать с организаций налог на имущество с его кадастровой стоимости по состоянию на начало года (п. 2 ст. 375 НК РФ). Такой порядок действует в отношении следующей недвижимости (ст. 378.2 НК РФ):

- административно-деловых и торговых центров, а также помещений в них;
- нежилых помещений, которые предназначены (по документам) или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового обслуживания;
- объектов недвижимости иностранных организаций, не имеющих в России постоянных представительств;
- жилых домов и жилых помещений, не учитываемых на бухгалтерском балансе в качестве основных средств.

Налог с кадастровой стоимости с 1 июля 2014 года на общих основаниях уплачивают даже организации на ЕНВД, а с 1 января 2015 года – организации на УСН (п. 2 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 НК РФ). При этом на «упрощенке» с объектом доходы минус расходы сумма уплаченного налога включается в состав расходов (подп. 22 п. 1 ст. 346.16 и п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

В конце 2014 года был принят закон, который обязал с 1 января 2015 года предпринимателей на УСН, ЕНВД и патентной системе налогообложения платить налог на имущество с объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, при условии, что объекты используются в бизнесе (п. 3 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 и подп. 2 п. 10 ст. 346.43 НК РФ). В данной статье порядок уплаты налога на имущество физических лиц мы не рассматриваем. Данному платежу посвящена глава 32 НК РФ.»¹⁹

«Если кадастровая стоимость помещения не определена, но при этом

¹⁹ Пансков, В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2012. – 240с.

известна кадастровая стоимость здания, в котором оно находится, стоимость этого помещения определяется по формуле (п. 6 ст. 378.2 НК РФ):

$$\begin{array}{l} \text{Кадастровая стоимость помещения} \\ \text{при условии, что известна только} \\ \text{кадастровая стоимость здания, в} \\ \text{котором оно находится} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кадастровая стоимость} \\ \text{здания, в котором} \\ \text{находится помеще-} \\ \text{ние,} \\ \text{на 1 января текущего} \\ \text{года} \end{array} : \begin{array}{l} \text{Общая} \\ \text{площадь} \\ \text{здания} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Площадь} \\ \text{помещения} \end{array}$$

Если в течение года право собственности на объект возникло или прекратилось, сумма налога рассчитывается с учетом количества полных месяцев, в течение которых объект находился в собственности (письма ФНС России от 19.06.2014 № БС-4-11/11793 и от 19.05.2014 № БС-4-11/9523@). Месяц регистрации или прекращения права собственности принимается за полный месяц.

Сам налог считается по формуле (п. 12 ст. 378 НК РФ):

$$\begin{array}{l} \text{Налог на имущество с} \\ \text{кадастровой стоимости} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кадастровая стоимость} \\ \text{имущества на 1 января} \\ \text{отчетного года} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка} \end{array}$$

Если предусмотрены авансы, понадобится еще такой расчет (подп. 1 п. 12 ст. 378 НК РФ):

$$\begin{array}{l} \text{Авансовый платеж за отчетный период} \\ \text{(квартал, полугодие, 9 месяцев) по} \\ \text{налогу на имущество с кадастровой} \\ \text{стоимости} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кадастровая} \\ \text{стоимость} \\ \text{имущества на 1 января} \\ \text{отчетного года} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Налоговая} \\ \text{ставка} \end{array} : 4$$

Налог на имущество при расчете налога на прибыль включается в состав прочих расходов: Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 68.»²⁰

Основной налог при общем режиме налогообложения – налог на прибыль.

Бухгалтеру при расчете налога на прибыль «следует различать бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль. Доходы, учитываемые при исчислении налогооблагаемой прибыли, подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы. При этом допускается, чтобы

²⁰ Осипова Е.С. Налоговый потенциал в системе налоговых и межбюджетных отношений. – Хабаровск: ДВАГС, 2012. – 194с.

налогоплательщик самостоятельно классифицировал полученный доход, как доход от реализации или внереализационный доход в зависимости от осуществляемых им видов деятельности.»²¹

Расходами признаются обоснованные и документальные затраты, а также убытки в соответствии со ст. 265 НК РФ. При этом некоторые виды расходов принимаются для целей налогообложения с учетом установленных гл. 25 НК РФ ограничений.

Глава 25 НК РФ учитывает два возможных метода определения доходов и расходов для целей налогообложения: метод начислений и кассовый метод.

«Авансовые платежи по налогу на прибыль нужно рассчитывать по окончании каждого отчетного периода (п. 2 ст.286 Налогового кодекса РФ), т.е. налоговая база формируется на конец каждого отчетного периода (ежеквартально, ежемесячно). Сам налог по ставке 20% и авансовые платежи по нему рассчитываются отдельными суммами, перечисляемыми в федеральный и региональный бюджеты (п. 1 статьи 284 Налогового кодекса РФ).

Расчет авансового платежа

1) В федеральный бюджет:

$$АП = НБ * СНф,$$

где **АП** - авансовый платеж по налогу на прибыль за отчетный период, зачисляемый в федеральный бюджет;

Б - налоговая база по налогу на прибыль по операциям, облагаемым по ставке 20%, за отчетный период;

СНф - ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет (2%).

2) В региональный бюджет:

²¹ Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. - М.: Книжный мир, 2014. – 245с.

$$АП = НБ * СНр,»^{22}$$

«где **АП** - авансовый платеж по налогу на прибыль за отчетный период, зачисляемый в региональный бюджет;

НБ - налоговая база по налогу на прибыль по операциям, облагаемым по ставке 20%, за отчетный период;

СНр - ставка налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет (18% или ниже, если это установлено региональным законодательством)

Авансовые платежи по налогу на прибыль по ставке 0 процентов рассчитывают аналогичным образом, а сумма авансовых платежей, зачисляемых в федеральный и региональные бюджеты, будет равна нулю (абз. 2 п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ).

Способ уплаты авансовых платежей:

Порядок определения авансового платежа к уплате в бюджет зависит от того, какой способ уплаты авансовых платежей применяет организация, возможны варианты:

- ежемесячно исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале (п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ);
- ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли (п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ);
- ежеквартально (п. 3 ст. 286 Налогового кодекса РФ).

Сумма налога по итогам года:

Определяется по следующим формулам:

$$НПф (НПр) = НБ * СНф (СНр),$$

где **НПф** - налог на прибыль по операциям, облагаемым по ставкам 20% и 0%, зачисляемый в федеральный бюджет;

НПр - налог на прибыль по операциям, облагаемым по ставкам 20% и 0%, зачисляемый в региональный бюджет;

²² Овсянников, М.А. Автореферат. Системы налогообложения доходов (прибыли) хозяйствующих субъектов оптово-розничной торговли. - 2013.- С.20

НБ - налоговая база по налогу на прибыль за год;

СНф - ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет (2%);

СНр - ставка налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет (18% или ниже, если это установлено региональным законодательством) (п. 1 ст.286 Налогового кодекса РФ).

Расчет налоговой базы

Налоговая база считается нарастающим итогом с начала года и до его окончания (п. 7 ст. 274 Налогового кодекса РФ) по следующей формуле:

$$\mathbf{НБ = Д - Р + У - Д1 - Упл,}^{23}$$

«где **НБ** - налоговая база по налогу на прибыль по операциям, облагаемым по ставкам 20% и 0%;

Д - доходы (от реализации и внереализационные) нарастающим итогом с начала года;

Р - расходы (связанные с производством и реализацией и внереализационные) нарастающим итогом с начала года;

У - убытки по операциям, облагаемым налогом на прибыль в особом порядке»²⁴ (разд. V и X «Порядка, утвержденного приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. № 54н), к ним относят:

- операции по реализации амортизируемого имущества (п. 3 ст. 268 Налогового кодекса РФ);
- операции по реализации прав требования (ст. 279 Налогового кодекса РФ);
- операции, связанные с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 Налогового кодекса РФ);
- операции, связанные с деятельностью учредителей доверительного

²³ Осипова, Е.С. Эволюция и сущность налоговых отношений / Е.С. Осипова // Власть и управление России. – 2013. - № 4. – С. 85–93.

²⁴Симкова, Н.В. Специальные налоговые режимы. – Ставрополь: СКСИ, 2014. – 124С.

управления (ст. 276 Налогового кодекса РФ);

- операции с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на рынке ценных бумаг (ст. 280 Налогового кодекса РФ);

- операции, связанные с деятельностью в рамках соглашения о разделе продукции (ст. 346.38 Налогового кодекса РФ).

Д₁ - доходы, указанные в п. 5.3 раздела V Порядка, утвержденного приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. № 54н;

У_{пл} – «убытки прошлых лет (ст. 274 Налогового кодекса РФ и раздела V Порядка, утвержденного приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. № 54н).»²⁵

Налоговая база признается равной нулю, если результат расчетов получился отрицательным (п. 8 ст. 274 Налогового кодекса РФ).»²⁶

«Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль производится в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Расчет налоговой базы за отчетный период формируется налогоплательщиком самостоятельно в произвольной форме. Расчеты по налогу на прибыль учитываются на субсчете «Расчеты по налогу на прибыль», открываемом к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисленные в течение отчетного периода платежи в бюджет по налогу на прибыль и суммы перерасчетов по этому налогу, исходя из фактической прибыли, отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» на субсчете «Платежи в бюджет из прибыли».

Начисление условного расхода (дохода) по налогу на прибыль отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 68 «Налог на прибыль».»²⁷

При возникновении постоянных разниц между доходами и расходами в налоговом и бухгалтерском учете формируются постоянные налоговые

²⁵ Отмахова, Е.А. Изменения в приказ об учетной политике для целей налогового учета на 2015 год // Налоговый учет для бухгалтера. – 2014. - № 12. – С. 24 – 35.

²⁶ Митрофанов, Р.А. Перспективы и проблемы налогового планирования и налоговой оптимизации // Финансовый менеджмент. – 2014. - № 5 – С. 98 – 105.

²⁷ Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России. - М.: Прогресс, 2014. – 220 с.

обязательства (активы), которые отражаются по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 68 «Налог на прибыль».

При возникновении временных разниц между доходами и расходами в налоговом и бухгалтерском учете формируются отложенные налоговые обязательства (активы), которые рассчитываются исходя из временной разницы умноженной на ставку налога на прибыль. Отложенный налоговый актив отражается по дебету счета 09 «Отложенный налоговый актив» и кредиту счета 68 «Налог на прибыль». Отложенное налоговое обязательство отражается по дебету счета 68 «Налог на прибыль» и кредиту 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Сальдо по субсчету «Расчеты по налогу на прибыль», открываемому к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», характеризует фактические результаты расчетов предприятия по платежам налога на прибыль. Дебетовое сальдо означает сумму переплаты налога в бюджет, кредитовое сальдо - сумму, дополнительно причитающуюся в бюджет на отчетную дату.

«Работники любой организации получают доходы в виде заработной платы и являются налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Налог они платят не самостоятельно – он исчисляется, удерживается и уплачивается работодателем налогоплательщика. При этом работодатель выступает налоговым агентом.

Порядок и особенности исчисления НДФЛ налоговым агентом рассмотрены в данной статье.

Налоговые агенты

Согласно п. 1 статьи 24 Налогового кодекса (НК) налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

В соответствии с п. 1 статьи 226 НК налоговыми агентами по НДФЛ выступают российские организации, индивидуальные предприниматели (ИП) и постоянные представительства иностранных организаций в РФ, от которых или

в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы.

Основными обязанностями налоговых агентов (п. 3 статьи 24 НК) являются:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять соответствующие налоги;
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджет (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Исчисление, удержание налога»²⁸ налоговыми «агентами.

Исчисление и уплата налоговыми агентами сумм НДФЛ производится в отношении всех доходов налогоплательщика, за исключением доходов по операциям с ценными бумагами, доходов от деятельности ИП и других лиц, занимающихся частной практикой, а также доходов физических лиц от продажи собственного имущества, получения выигрышей и некоторые другие доходы. Порядок и особенности исчисления указанных доходов установлен соответствующими статьями главы 23 НК.

Согласно п. 2 статьи 230 НК налоговые агенты обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При этом не предоставляются сведения о выплаченных доходах ИП за

²⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31.06.2012 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 2015.

приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы (оказанные услуги) в том случае, если эти ИП предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию.

Порядок исчисления суммы НДС налоговым агентом установлен п. 3 статьи 226 НК. Исчисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная п. 1 статьи 224 НК (13%), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога. При применении других ставок сумма НДС исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме дохода. При расчете суммы налога не учитываются доходы, полученные налогоплательщиком от других налоговых агентов.

Удержание исчисленного НДС налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику денежных сумм. При этом сумма удержания не может превышать 50% суммы выплаты. Если у налогового агента нет возможности удержать налог из доходов налогоплательщика и налоговый агент определяет, что в течение 12 месяцев он это сделать не сможет, то он обязан в течение месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств сообщить об этом письменно в налоговый орган по месту своего учета. Уплата налога за счет собственных средств налогового агента не допускается. »²⁹

«Согласно п. 3 статьи 45 НК обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ. Однако иностранными организациями и физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Ответственность за неисполнение обязательств налоговым агентом

²⁹ Залесский А.Б. Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения // Экономические и математические методы. – 2014. - № 1. – С. 39 – 55.

В соответствии с п. 5 статьи 24 НК за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на налогового агента обязательств он несет ответственность в соответствии с законодательством РФ. Согласно статье 123 НК неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Кроме того, поступление суммы НДС не в тот бюджет по причине неправильного указания плательщиком кода бюджетной классификации не свидетельствует о ненадлежащем исполнении налогоплательщиком своих обязательств. Обоснованием служит тот факт, что под уплатой налога согласно статье 45 НК понимается его уплата в соответствующий бюджет, отсюда неправильное указание кода может быть признано неуплатой налога в установленный срок.»³⁰

Страховые взносы разделены по видам обязательного социального страхования и по государственным внебюджетным фондам, в которые они зачисляются. К ним относятся:

1) Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Пенсионные взносы перечисляются в Пенсионный фонд РФ.

2) Страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Организации уплачивают в Фонд социального страхования РФ.

3) Страховые взносы на обязательное медицинское страхование. С 2012 г. эти взносы зачисляются в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

4) Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний организации уплачивают в ФСС РФ.

Тарифы страховых взносов в 2015 году зависят от видов деятельности

³⁰ Отмахова, Е.А. Изменения в приказ об учетной политике для целей налогового учета на 2015 год // Налоговый учет для бухгалтера. – 2014. - № 12. – С. 24 – 35.

организации и от режима налогообложения. Если организация не имеет права на применение пониженных тарифов страховых взносов в 2015 году, то в отношении выплат, не превышающих предельную величину, она должна начислять страховые взносы: в ПФР - по тарифу 22%, ФСС России - по тарифу 2,9%, ФФОМС - по тарифу 5,1%.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 26.11.2015 №1265 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в Фонд социального страхования РФ и Пенсионный Фонд РФ с 1 января 2016 года» в 2016 году для каждого физического лица предельная величина базы составила: для взносов в ФСС - 718000 руб., для взносов в ПФР ОПС - 796000 руб.

Страховые взносы в ФФОМС уплачиваются со всей суммы заработной платы, а не в пределах лимита. Этот порядок определен новой ч. 1.1 ст. 58.2 Закона № 212-ФЗ (ст. 5 Федерального закона от 01.12.2014 № 406-ФЗ). В ней отсутствует указание на предельную величину облагаемой базы.

Выплаты, превышающие предельную величину, облагаются только взносами на обязательное пенсионное страхование. К ним применяется тариф 10 процентов (п. 4 ст. 8 и п. 1 ст. 58.2 Закона № 212-ФЗ). Для льготных категорий плательщиков страховых взносов обложение сумм выплат, превышающих предельную величину базы, не предусмотрено (ст. 58 и 58.1 Закона № 212-ФЗ).

Но некоторые компании с 2015 года лишились льгот, это: сельхозтоваропроизводители; плательщики ЕСХН; плательщики страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения работникам инвалидам, или группы; средства массовой информации. Все они отчисляют 10 % взносов в ПФР с выплат сверх лимита. Тариф в пределах лимита вырос только для сельхозпроизводителей и организаций с инвалидами (с 27,1 до 30%), а для СМИ изменилось только распределение 30 процентов взносов между фондами.

Что касается тарифов страховых взносов на случай травматизма и

профессиональных заболеваний, которые уплачиваются в ФСС, то в 2015 году применяются прежние ставки. Минтруд разработал закон о страховых тарифах на 2015 год и плановый период 2016-2017 годов. Согласно данному документу в 2015 году по взносам в ФСС будут действовать тарифы, установленные на 2014 год.

То есть сохранятся 32 страховых тарифа (от 0,2 до 8,5%), различающихся по видам деятельности в зависимости от класса риска. Также предусматривается сохранение всех действующих льгот.

«Отчисления в ПФ, ФСС, ФОМС и ТФОМС отражаются на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

Субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

Субсчет 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

Субсчет 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

К счету 69 целесообразно открыть и следующие субсчета второго порядка:

69-1-1 «Расчеты по страховым взносам зачисляемые ФСС РФ».

69-1-2 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

69-2-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению в части страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии».

69-2-3 «Расчеты по пенсионному обеспечению в части страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на финансирование накопительной части трудовой пенсии».

69-3-1 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФФОМС».

69-3-2 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ТФОМС».

Объектом налогообложения по страховым взносам являются все виды выплат, произведенных на основании трудовых договоров и договоров гражданско–правового характера на выполнение работ и оказание услуг. Начисление страховых взносов к уплате в бюджет отражается в зависимости от источника, за счет которого уплачивается заработная плата и иные выплаты физическим лицам.

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т сч.»³¹ 69-1-1, 69-2-2, 69-3-1, 69-3-2.

Рассмотрев теоретическую основу расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, можно выделить его социальную направленность.

Организация системы ведения бухгалтерского учета расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами сталкивается с трудностями технического, методического и методологического характера, так как бухгалтерский учет является неотъемлемым элементом общей системы управления. В этой связи необходимо обеспечить неразрывную связь всех видов учета на основе единого информационного пространства для достижения эффективности организации.

1.3 Методика анализа расчетов по налогам и сборам и налоговой нагрузки

«Необходимость налогового анализа в системе корпоративного налогового менеджмента, как связующего звена между планированием и прогнозированием налоговых платежей экономического субъекта, заключается в наглядном отражении факторов, влияющих на финансовые результаты деятельности, и как следствие, возможность предотвращения рискованных ситуаций в будущем. Поставленные цели достигаются посредством детального знания законодательства, а также использования всех компонентов

³¹Залесский, А.Б. Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения // Экономические и математические методы. – 2014. - № 1. – С. 39 – 55.

оптимизации и минимизации налогового поля экономического субъекта.»³²

«На практике в настоящее время экономическим субъектом осуществляется, как правило, классическое налоговое планирование с элементами долгосрочного (организационно – правовая форма) и текущего (учетная политика). Налоговым планированием занимается главный бухгалтер, который составляет налоговые расчеты и следит за уплатой налогов в установленные сроки в соответствии с налоговым календарем. Налоговый анализ по совокупности налогов целесообразно проводить раз в год, для оценки всей работы экономического субъекта и наглядного представления тех составляющих налоговых баз и других элементов, которые в отчетном периоде изменили суммы налога в сторону увеличения, либо уменьшения. Как правило, налоговый анализ проводится на основе внешней и внутренней информации предприятия (налоговая декларация) для расчета более укрупненного показателя, что служит решением проблем планирования и прогнозирования налоговой деятельности на долгосрочную перспективу.»

«Экономические субъекты, которые давно применяют налоговое планирование и прогнозирование для контроля за налоговыми платежами, налоговый анализ проводят вследствие обоснования оптимизации налогов, то есть сначала планируются оптимизационные действия, а проведение анализа подтверждает их применение. Однако, данная схема обоснована только в том случае, если руководство постоянно проводит аналитическую работу и в курсе существующих проблем. Анализ практической деятельности коммерческих организаций показывает, что налоговый анализ производится посредством сравнения отчетных и базисных показателей. В этом случае считаем невозможным полностью оценить рисковые ситуации и оперировать достаточной информацией в целях оптимизации налогообложения. Поэтому, прежде чем планировать оптимизационные действия, руководству экономического субъекта необходимо всесторонне изучить влияние каждого

³² Боброва, А.В. Проблемы применения комплексных схем оптимизации налогов // Финансы и кредит. – 2013. - № 8. – С. 43 – 50.

налога на налоговую нагрузку, то есть сначала провести налоговый анализ, а после, на основании полученной информации, спланировать действия по оптимизации.»³³

«Анализ налоговой нагрузки по данным финансовой отчетности необходим не только налоговым органам для выявления организаций - кандидатов на выездную проверку, такой анализ также полезен руководству организации, поскольку позволяет оценить эффективность управления важнейшим видом расходов организации - ее налоговыми платежами, а также оценить налоговые риски, связанные с налоговым планированием. Финансовая отчетность дает весьма обширную информацию для оценки налоговой нагрузки и эффективности управления налоговыми платежами. Алгоритм анализа налоговых платежей по данным финансовой отчетности включает такие аналитические процедуры, как анализ абсолютных и относительных показателей налоговой нагрузки, а также анализ расчетов по налогу на прибыль.»³⁴

Блок-схема анализа налоговой нагрузки приведена на рис. 1.



Рисунок 1 - Блок-схема анализа налоговой нагрузки по данным финансовой отчетности

³³ Кадушин, А.Н. Насколько сильно налоговое бремя в России // Финансы. – 2013. - № 7. – С. 15 – 21

³⁴ Ильин А.В. Налоговая нагрузка в России // Финансы. – 2014. - № 12. – С. 14 – 19.

Для оценки налоговой нагрузки могут использоваться такие показатели, как отношение суммы платежей организации в бюджет и социальные фонды к финансовым результатам, публикуемым в Отчете о финансовых результатах: суммарным доходам, включающим выручку и прочие доходы, выручке, добавленной стоимости, чистой добавленной стоимости и расчетной прибыли. Добавленная стоимость в целях анализа может быть рассчитана как разность между выручкой и материальными затратами.

Кроме того, добавленная стоимость может быть рассчитана как разность между поступлениями по текущей деятельности и платежами поставщикам за приобретенные товары, работы, услуги, сырье и др.

Для того чтобы отличать эти два показателя, второй показатель далее назван "оплаченной добавленной стоимостью". Чистая добавленная стоимость - это разность между выручкой и материальными затратами, амортизацией, прочими затратами. Расчетная прибыль - это сумма чистой прибыли организации и платежей в бюджет и социальные фонды; расчетная прибыль показывает прибыль организации при условии отсутствия платежей государству. Налоговая нагрузка на расчетную прибыль показывает процент изъятия государством заработанной организацией прибыли в условиях ее функционирования в безналоговой среде.

Налоговую нагрузку также можно оценивать через показатели поступлений по текущей деятельности, которые отражаются в»³⁵ Отчете о движении денежных средств, в этом случае в знаменателе соответствующих формул будут стоять суммарные поступления по текущей деятельности или суммарные поступления за вычетом платежей поставщикам.

Соответствующие показатели для оценки налоговой нагрузки рассчитываются по формулам, приведенным в таблице 5.

Показатели налоговой нагрузки целесообразно сравнивать с отраслевыми показателями с учетом региональных особенностей налогообложения

³⁵ Козлов, Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия // Финансовый менеджмент. - 2013. - № 1. - С. 28 - 34.

организации. Для сравнительного анализа налоговой нагрузки на организацию можно воспользоваться опубликованной методикой расчета "идеальной" налоговой нагрузки.

Отражение в отчетности в соответствии с пбу 18/02 таких показателей, как отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства, расширяет возможности для анализа расчетов по налогу на прибыль, в частности позволяет понять, почему при наличии незначительной бухгалтерской прибыли организация вынуждена осуществлять значительные платежи по налогу на прибыль и наоборот (что бывает значительно реже). Кроме того, отражение в балансе таких показателей, как отложенные налоговые активы и обязательства, позволяет дать оценку будущим налоговым платежам - отложенные налоговые активы в будущем приведут к снижению налоговых платежей по налогу на прибыль, а отложенные налоговые обязательства, наоборот, к их увеличению.

Перед анализом платежей по налогу на прибыль целесообразно оценить корректность отражения соответствующих показателей в финансовой отчетности. Для этого целесообразно проверить расчет нескольких показателей, а именно - чистой прибыли, текущего налога на прибыль, отложенных активов и обязательств отчетного года.

В процессе проведения анализа необходимо оценить отклонения бухгалтерской прибыли до налогообложения от налогооблагаемой прибыли. При этом надо учитывать, что организации выгодно превышение бухгалтерской прибыли над налогооблагаемой или равенство этих показателей; отклонения бухгалтерской прибыли от налоговой обусловлены наличием постоянных и временных разниц.

Анализ налогооблагаемой прибыли можно проводить с помощью данных налоговой декларации, применяя методы факторного детерминированного анализа. Наиболее удобным является способ абсолютных разниц, когда определяется влияние изменения основных показателей, формирующих

налогооблагаемую прибыли на налог на прибыль и соответственно чистую прибыль предприятия.

Таблица 5 - Методики расчета налоговой нагрузки

№ п/п	Налоговая нагрузка	Формула расчета	Пояснения
1	Налоговая нагрузка на суммарные доходы организации	$H_n = \frac{\sum H}{B + D_{np}} \cdot 100$	где: $\sum H$ – суммарные налоговые платежи в бюджет и социальные фонды; B – выручка (нетто) от продажи продукции; D_{np} – прочие доходы
2	Налоговая нагрузка на выручку	$H_n = \frac{\sum H}{B} \cdot 100$	
3	Налоговая нагрузка на добавленную стоимость	$H_n = \frac{\sum H}{B - MЗ} \cdot 100$	где: $MЗ$ – материальные затраты (нетто)
4	Налоговая нагрузка на оплаченную добавленную стоимость	$H_n = \frac{\sum H}{\Pi_{поск} - \Pi_{пост}} \cdot 100$	где: $\Pi_{поск}$ – поступления от покупателей; $\Pi_{пост}$ – платежи поставщикам
5	Налоговая нагрузка на чистую добавленную стоимость	$H_n = \frac{\sum H}{B - MЗ - A - Z_{np}} \cdot 100$	где: A – амортизационные отчисления; Z_{np} – прочие затраты
6	Налоговая нагрузка на расчетную прибыль	$H_n = \frac{\sum H}{\Pi_q + \sum H} \cdot 100$	где: Π_q – чистая прибыль
7	Налоговая нагрузка на оплату труда	$H_n = \frac{\Phi_c + c_{ндфл} \cdot Z_{от}}{Z_{от} - c_{ндфл} \cdot Z_{от}} \cdot 100$	где: Φ_c – платежи в социальные фонды; $Z_{от}$ – затраты на оплату труда; $c_{ндфл}$ – ставка НДФЛ

Таким образом, для оценки количественного изменения уровня параметров налогообложения, необходимо использовать аналитические зависимости, представляющие взаимосвязь параметров налогообложения с определяющими их факторами, так как анализ налога на прибыль организации, в этом случае, будет намного точнее. Применение методов и инструментов

налогового анализа в корпоративном налоговом планировании будет способствовать составлению бюджетов и прогнозов налоговых обязательств, оптимизации налоговых потоков, повышению налоговой дисциплины, что в конечном итоге, направлено на достижение стратегических интересов экономического субъекта.

2 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И ФИНАНСОВОЕ ПОЛОЖЕНИЕ ЗАО «ХЭРГУ»

2.1 Организационно-правовая и экономическая характеристика ЗАО «Хэргу»

«Акционерное общество «Хэргу» является закрытым акционерным обществом и действует на основании Устава и Федерального закона «Об акционерных обществах».

Полное официальное наименование на русском языке: Закрытое акционерное общество «Хэргу», сокращенное наименование на русском языке ЗАО «Хэргу», фирменное наименование на русском языке ЗАО «Хэргу».

Предприятие зарегистрировано Постановлением Главы администрации Селемджинского района Амурской области № 215 от 11 июля 1997 года (номер государственной регистрации 92), перерегистрировано 7 октября 2003 года в межрайонной ИМНС РФ № 9 по Амурской области (свидетельство серии 28 № 000358130), присвоен регистрационный номер 1022801005292.»³⁶

«Учредителем предприятия являются физические лица (100 %). Юридический и производственный адрес Общества: 676564, Амурская область, Селемджинский район, поселок Златоустовск, улица Советская, 28.

Общество в своей деятельности руководствуется действующим законодательством и нормативными актами Российской Федерации, является юридическим лицом и имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде, имеет круглую печать, штампы и бланки со своим наименованием.

Основным видом деятельности предприятия является золотодобыча рассыпных месторождений дражным способом, которая осуществляется

³⁶Учетная политика Акционерное общество «Хэргу», 2015

шестью драгами и одним участком раздельной добычи. Бульдозерные работы ведутся 4 тяжелыми бульдозерами Д-355А и 8 тяжелыми бульдозерами Т-35.01 КБР и 3 тяжелыми бульдозерами Т-35.01 ЯБР. Обеспеченность запасами золота составляет более 20 лет.

На сегодня ЗАО «Хэргу» является одним из крупнейших работодателей и налогоплательщиков поселка Златоустовска, поселка Ольгинска и с.Ивановское. Район хозяйственной деятельности ЗАО «Хэргу» охватывает северо-восточную часть Селемджинского района Амурской области в пределах географических координат: 52° 40' - 53° 10' северной широты и 13° 15' - 13 ° 10' восточной долготы. База предприятия находится в поселке Златоустовск, расположенного в 580 километрах от города Свободного и в 750 километрах от города Благовещенска. (Рисунок 2)»³⁷



Рисунок 2- Месторождения золота в Амурской области.

По состоянию на 1.10.2014 г. на балансе ЗАО «Хэргу» в 20 месторождениях числится 13,5 тонн россыпного золота. В 2014 г. предприятие ведет разработку 5 россыпей золота (4 лицензии на пользование недрами). Перечень лицензий приведен в таблице 6.

³⁷ Учетная политика Акционерное общество «Хэргу», 2015

На базе ЗАО «Хэргу», расположенной пос. Златоустовск, имеется цех по ремонту горного дражного оборудования, цех по ремонту землеройной техники. Для материально-технического снабжения предприятия, а также внутреннего сообщения между объектами золотодобычи имеется большой автомобильный парк машин как повышенной проходимости («КАМАЗ» и «УРАЛ») так и большегрузных самосвалов производства Японии и Южной Кореи. Для обеспечения производства пиломатериалами и столярными изделиями имеется собственный вспомогательный цех.

Таблица 6 – Перечень лицензий на осуществление деятельности

Наименование объекта	Серия номер вид лицензии	Целевое назначение лицензии	Время получения лицензии	Срок окончания лицензии
а) Россыпное золото				
р. Харгу (нижнее течение)	БЛГ № 00703 БЭ	добыча	17.12.1997	31.12.2013 г.
р. Бол. Эльга	БЛГ № 00704 БЭ	"	17.11.1997 г.	31.12.2013 г.
р. Мал. Эльга	БЛГ № 00705 БЭ	"	17.11.1997 г.	31.12.2010 г.
руч Безымянный	БЛГ № 00708 БЭ	"	17.11.1997 г.	31.12.2010 г.
р. Харгу (верхнее течение)	БЛГ № 01174 БЭ	"	27.12.2000 г.	31.12.2013 г.
руч Кера-Макит	БЛГ № 01258 БЭ	разведка, добыча	5.10.2001 г.	31.12.2010 г.
р. Верхняя Стойба	БЛГ № 11412 БЭ	добыча	23.02.2003 г.	31.12.2013 г.
р. Курумкан	БЛГ № 01537	"	5.02.2004 г.	31.12.2012 г.
р. Харгу (нижнее течение)	БЛГ № 01982 БЭ	"	14.01.2008 г.	31.12.2022 г.

Расстояние до золотодобывающих объектов: драга 85 - 25 км, драга 86 - 34 км, драга 108 - 16 км, драга 112 – 25 км, модульная драга 1 – 34 км, драга 93 -137 км., участок раздельной добычи – 37 км. Расстояния приняты по действующим грунтовым дорогам.

ЗАО "Хэргу" получает электроэнергию от Зейской ГЭС от подстанции «Коболдо»-110 кV, далее по линии ЛЭП-35 кV до пос. Златоустовск и через систему понижающих подстанций до драг. Средний расход электроэнергии составил 3,6 квт[час на 1 м³ горной массы.

На базе ЗАО "Хэргу", расположенной пос. Златоустовск имеется цех по ремонту горного оборудования, цех по ремонту землеройной техники. Для материально-технического снабжения предприятия, а также внутреннего сообщения между объектами золотодобычи имеется большой автомобильный парк. Для обеспечения производства пиломатериалами, столярными изделиями имеется вспомогательный цех. Техническая оснащенность предприятия оборудованием, непосредственно задействованного в процессе золотодобычи, отражена в таблице.

Таблица 7 - Техническая оснащенность предприятия

№№ п/п	Наименование, марка, тип	Год ввода	Фактическая емкость черпака, количество	Плановая производительность тыс. м ³
а) Дrajный флот				
1	Драга № 85	1930	380	800
2.	Драга № 86	1950	210	400
3	Драга № 108	1958	250	800
4	Драга № 112	1964	250	800
5	Модульная драга № 1	2001	70	120
6	Драга № 93	1968	150	400
б) Бульдозерный парк				
1	Д - 355 "А"	1986-2003	4	1 200
2	Т - 35	2000-2009	11*	2 700
4	Т - 171	1998-2003	2	100
5	Т - 170	1999	6	240
6	Т - 130	1996-2003	4	120
в) Промприборы				
1	ПБШ-40	2004-2006	2	160

- два бульдозера приобретены по договору Финансовой аренды (лизинга) № 6635-ФЛ[ХБ-08 от 31.10.2014 г.

Органами управления фирмы являются: общее собрание акционеров; совет директоров; генеральный директор. Совет директоров избирается Собранием в порядке, предусмотренном Уставом. Генеральный директор назначается Советом директоров Общества.

Организационная структур ЗАО «Хэргу» представлена в приложении А в виде схемы. Организационная структура ЗАО «Хэргу» имеет смешанный тип,

имеется углубление управленческого труда и специализация подразделений управления.

Функции управления деятельностью предприятия реализуются высшим органом управления – Общим собранием акционеров.

К исключительной компетенции Общего собрания акционеров относится:

1. Определение основных направлений деятельности общества, а так же принятие решения об участии в ассоциациях и других объединениях коммерческих организаций.

2. Изменение Устава общества, в том числе изменение размера уставного капитала Общества.

3. Внесение изменений в условие Учредительного договора.

4. Образование исполнительного органа Общества и досрочное прекращение его полномочий, а так же принятие решения о передаче полномочий единоличного исполнительного органа общества коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю, утверждение такого управляющего и условий договора с ним.

5. Избрание и досрочное прекращение полномочий ревизионной комиссии (ревизора) Общества.

6. Утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов .

7. Принятие решения о распределении чистой прибыли Общества между участниками Общества.

8. Утверждение (принятие) документов регулирующих внутреннюю деятельность Общества.

9. Принятие решения о размещении Обществом облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг.

10 Назначение аудиторской проверки, утверждение аудитора и определение размера оплаты его услуг.

11 Наем исполнительного директора.

12 Утверждение штатного расписания о размерах и системы оплаты

труда.

13 Создание, реорганизация и ликвидация дочерних предприятий, филиалов, представительств, утверждение Уставов и положений о них.

14 Назначение ликвидационной комиссии и утверждение ликвидационных балансов.

Как видно в приложения А, организационная структура ЗАО «Хэргу» имеет смешанный тип, то есть имеется углубление управленческого труда и специализация подразделений управления.

Руководство текущей деятельностью общества осуществляется генеральным директором (единоличным исполнительным органом общества). Генеральный директор распоряжается имуществом общества для обеспечения его текущей деятельности в пределах, установленных уставом и внутренними документами; утверждает штаты, заключает трудовые договоры, принимает меры поощрения и наказания работников; совершает сделки от имени общества, открывает счета и так далее.

Характерной особенностью добычи золота в Дальневосточном регионе является ярко выраженный сезонный характер производства. Пик продажи продукции приходится на вторую половину 4 квартала.

Таблица 8 - Сезонность добычи россыпного золота в ЗАО «Хэргу»

Показатели	Удельный вес добычи золота в ЗАО «Хэргу»				
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Всего в год
Золото (в хим. чистоте), %	3,00	17,00	60,00	20,00	100,00

В настоящее время в Амурской области разведку и добычу золота ведут более 60 предприятий различной формы собственности. Как уже было отмечено ранее, на внутреннем рынке золота конкуренции, как таковой не существует, так как данный природный ресурс является ограниченным и высоко востребованным.

С первых лет освоения Амурской области на вновь открываемых золотоносных площадях возникли многочисленные мелкие прииски, которые

со временем территориально объединялись в приисковые районы, подрайоны и группы. Харгинская группа приисков сформировалась к концу 19-века. Начало становления Харгинского золотодобывающего предприятия приходится на 1891 г. В первое время (период 1891-94 г.г.) годовой уровень добычи на предприятии не превышал 10 пудов и осуществлялся мускульным способом 200-300 рабочими. С 1894 г. на предприятии внедрены новые для того времени способы добычи металла, для промывки песков применяются бочечные машины, «кулибины», вскрыша торфов и транспортировка песков к промприборам осуществлялась конной тягой, применялись и другие новшества.

Все эти новшества позволили поднять годовой уровень золотодобычи до 100 пудов и удерживать этот показатель до 1905 г. В 1900 г. создается акционерное предприятие «Амурское золотопромышленное общество», на приисках которого работают более 1000 человек. Одновременно с добычей золота предприятием планомерно проводились поиски и разведка новых месторождений, которые сразу же вводились в эксплуатацию. Предприятие росло и развивалось. С 1914 г. разработка россыпей золота началась дражным способом, на р. Харгу была построена и запущена в эксплуатацию первая в Селемджинском районе крупнолитражная драга № 1 новозеландского типа с емкостью черпака 150 л., в 1915 г. – запущена вторая драга, в 1917 г. – третья драга. Пик золотодобычи пришелся на 1965-75 г.г., когда на протяжении более 10 лет предприятие добывало более 1 тонны золота ежегодно.

При краткосрочном кредитовании пополняются оборотные средства с помощью которых предприятие сохраняет объемы производства. А при реализации инвестиционных проектов: по модернизации технологического оборудования драг, повышению эффективности переработки техногенных песков, а также обновлению парка землеройной техники происходит развитие производства.

В связи с этим при внедрении отсадочной технологии обогащения песков представилась возможность вовлечения в отработку забалансовые участки россыпи с низким содержанием золота за счет более полного его извлечения.

Мероприятия по замене износившегося оборудования были направлены на максимальную эффективность наполнения черпака и на стабильную, без поломок и остановок работу всего черпающего аппарата, что в конечном итоге позволило увеличить объем промывки песков в уже первый год эксплуатации на 20 %.

Благоприятные условия золотодобычи в сочетании с относительно мягким климатом привлекают в Амурскую область последние несколько лет золотодобытчиков из других регионов для участия в конкурсах на право освоения недр. В 2013 году особую активность в этом проявляли предприятия Хабаровского края (АС «Амур», «Восток», «Прогресс»), Якутии (АС «Золотинка», АС «Южная» и др.), Читинской области («Амазарзолото», АС «Ключи») и даже Магаданской области (АС «Победа» и ряд других).

Абсолютные предприятия-лидеры в регионе за последние 4 года – «Покровский рудник», прииск «Соловьевский».

АО «Покровский рудник» занимает первое место по золотодобыче в Амурской области, до последнего времени предприятие вело добычу золота с помощью кучного выщелачивания. Сейчас на предприятии построена обогатительная фабрика, которая позволит более полно извлекать золото из руды. Итоговая рейтинговая десятка по индексу стабильности на высоком уровне (ИСВУ) лучших золотодобывающих предприятий в Амурской области представлена в таблице 9.

Таблица 9 - Ведущие предприятия Амурской области

Наименование предприятий	В кг						
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Покровский рудник	1548,4	2815,1	2226,0	3759,8	4703,5	5743,0	6391,7
Прииск Соловьевский, ОАО	1255,1	1295,9	1091,4	1080,9	1370,1	1462,9	1475,6
Хэргу, ЗАО	2501,3	2532,4	2535,5	2382,7	2357,0	2400,4	2429,3

Продолжение таблицы 9

1	2	3	4	5	6	7	8
Прииск Дамбуки, ОАО	618,7	735,0	809,2	791,1	812,7	852,7	583,5
Нагима, ЗАО	223,4	228,8	352,0	337,8	353,0	554,9	465,0
Восток-1, с[а	539,5	543,4	538,3	520,7	586,0	517,0	466,6
Амурский Горный Центр	311,0	269,8	283,4	253,5	327,0	367,0	372,8
Александровская, с[а	490,1	365,8	395,3	301,1	287,4	359,7	186,0
Рассвет, ОАО с[а	472,9	478,3	401,8	480,0	367,5	311,5	441,3
Мая, с[а	426,7	476,5	566,3	579,8	483,2	286,6	51,4

Прииск «Соловьевский» основную часть золота добывает дражным способом. В планах предприятия - разработка так называемых погребенных россыпей, т.е. россыпей с глубиной залегания более 15 м. Примером является россыпь Нагима с запасом более 10 тонн, для разработки которой требуется крупная землеройная техника и иная организация добычи и производства, нежели традиционная для россыпной добычи в России.

Таблица 10 – Основные показатели деятельности ЗАО «Хэргу» за 2013-2015 гг.

Показатели	2013 год	2014 год	2015 год	Абсолютные изменения		Темп прироста, %	
				2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
1	2	3	4	5	6	7	8
1 Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	2471692	3169828	3717283	698136	547455	28,25	17,27
2 Себестоимость продукции, тыс. руб.	2000034	2533836	2914502	533802	380666	26,69	15,02
3 Среднесписочная численность персонала, чел	881	873	894	-8	21	-0,91	2,41
4 Среднегодовая балансовая стоимость основных средств, тыс. руб.	229369	360624,5	415449,5	131255,5	54825	57,22	15,20
5 Фонд оплаты труда, в тыс. руб.	118710	119013	186681	303	67668	0,26	56,86

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4	5	6	7	8
6 Прибыль от реализации продукции, в тыс. руб.	227968	280971	270840	53003	-10131	23,25	-3,61
7 Чистая прибыль, в тыс. руб.	132064	145841	160922	13777	15081	10,43	10,34
8 Производительность труда в руб. на чел.	2805,55	3630,96	4158,03	825,4071	527,0748	29,42	14,52
9 Средняя зарплата за месяц, в руб.	11228,72	11360,54	17401,29	131,821	6040,748	1,17	53,17
10 Фондоотдача, в рублях	10,78	8,79	8,95	-1,98622	0,157787	-18,43	1,80
11 Рентабельность продаж, в %	9,22	8,86	7,29	-0,35924	-1,57795	-3,89	-17,80
12 Экономическая рентабельность, в %	5,34	4,60	4,33	-0,74215	-0,27189	-13,89	-5,91

Показатели представлены на основе данных отчетности, представленной в приложении Б. Необходимо отметить, что в организации в 2015 году наблюдался интенсивный путь развития производства. Так, темпы роста выручки превышают темпы роста затрат. Изменение экстенсивного развития на интенсивное говорит о повышении эффективности использования имеющихся ресурсов.

Выручка от реализации выросла за 2014 год на 28,25 %, а затем в 2015 г. еще на 17,27 %, а затраты соответственно на 26,69 и 15,02 %. Рост себестоимости в большей степени обусловлен ростом цен на энергоресурсы, (при этом цены на продукцию довольно стабильны) и высоким уровнем износа основных средств (а следовательно ростом затрат на ремонт).

По данным отчета о финансовых результатах в 2015 г. доля доходов от основной деятельности в сумме выручки составила 7,29 %, что на 1,57 % ниже уровня 2014 г. когда доходы от реализации сельскохозяйственной продукции составили 8,86 %. Это обусловлено ростом коммерческих расходов организации.

Численность персонала организации снизилась в 2014 г. на 8 человек, а в следующем увеличилась на 21 человек или на 2,41 %. Абсолютный рост численности объясняется приростом объема производства продукции на 4,16 %, в 2014 и 10,62 % в 2015 г.

Фонд оплаты труда растет ежегодно – на 0,26 % в 2014 и на 56,86 % в

2015 году, что свидетельствует о постоянном увеличении заработной платы работникам организации в целях обеспечения достойного уровня жизни и достижения стабильности кадрового состава. Это подтверждает и рост среднемесячной заработной платы работников на 131,82 руб. в 2014 г. и еще на 6040,7 руб. в 2015 г.

В ЗАО «Хэргу» довольно стабильный кадровый состав, что объясняется своевременной выплатой заработной платы ростом объемов производства. В целях оптимизации расходов по заработной плате в 2015 году пересматривались нормы выработки по отдельным технологическим операциям. Среднегодовая выработка 1 работающего (производительность труда) растет. В 2013 г. этот показатель был равен 2805,55 тыс. руб., а в 2015 г. вырос более чем на 14,5 % и составил 4158,03 тыс. руб.

Прибыль от реализации продукции выросла за 2014 год на 53003 тыс. руб., а в 2015 году предприятие получило меньше прибыли от основной деятельности на 10131 тыс. рублей. Основным фактором снижения прибыли от реализации явился рост коммерческих расходов, связанных с доставкой реализуемой продукции в другие регионы. Динамика чистой прибыли положительна, что свидетельствует о высокой эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Показатели рентабельности, в связи с опережающим ростом чистой прибыли и прибыли от продаж положительны. Но обращает на себя внимание снижение этих показателей, что свидетельствует об опережающем росте отдельных видов затрат, включая размеры оплаты труда.

2.2 Организация бухгалтерского учета и учетной политики в ЗАО «Хэргу»

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером, который подчиняется непосредственно руководителю, он централизован. Бухгалтерский учет ведется с помощью автоматизированной программы бухгалтерского учета 1С:Предприятие, версия 8.2.

Структура бухгалтерской службы, численность ее работников определены в соответствии со структурой аппарата управления и штатным расписанием.

Основные функции Главного бухгалтера состоят в обеспечении контроля и отражения на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых Обществом хозяйственных операций, составлении и своевременном представлении достоверной бухгалтерской отчетности и проведении (совместно с другими подразделениями и службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности Общества.

В соответствии с Законом РФ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в Обществе ответственными являются:

- за организацию бухгалтерского учета, а также соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций – Руководитель Общества;

- за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности – главный бухгалтер Общества.

В ЗАО «Хэргу» приказом утверждена учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета.

В учетной политике ЗАО «Хэргу» на 2015 год установлено:

- 1) учет основных средств;
- 2) фактическая стоимость приобретенных материалов отражается на счете 10 "Материалы";
- 3) материально-производственные запасы списываются по средней себестоимости;
- 4) расходы по заготовке и доставке товаров, приобретенных для перепродажи, учитываются при формировании фактической себестоимости приобретенных товаров и отражаются на счете 41 «Товары»;
- 5) товары, приобретенные для реализации, оцениваются по продажной стоимости;

б) выручка от продажи продукции, работ, услуг признается в бухгалтерском учете на момент отгрузки товаров, завершения выполнения работы, оказания услуг.

Для целей налогового учета:

- 1) налоговый учет ведется по общей системе налогообложения;
- 2) регистрами налогового учета являются регистры по учету доходов и расходов, Книга покупок и Книга продаж;
- 3) амортизация основных средств в налоговом учете начисляется линейным методом;
- 4) для целей налогообложения прибыли товары, приобретенные для реализации, оцениваются по продажной стоимости;
- 5) выручка от продажи продукции, работ, услуг признается в налоговом учете по методу «начислений» для исчисления налога на прибыль, по методу «отгрузки» для исчисления НДС.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы установленного образца (типовой формы) или иные первичные учетные документы, содержащие все необходимые реквизиты, а также расчеты и справки бухгалтерии. Общество ежемесячно составляет Главную книгу.

Учетные регистры, формирующиеся в электронном виде, подлежат распечатке на бумажные носители по истечении отчетного месяца.

В документах, форма которых не предусмотрена в альбоме унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, а также в документах самостоятельно утверждаемых Обществом должны содержаться следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Формирование первичных учетных документов (платежных поручений, приходных и расходных ордеров, авансовых отчетов, накладных, ведомостей и т.д.) осуществляется с применением автоматизированных систем ведения бухгалтерского учета 1С: 8.2 Предприятие «Бухгалтерский учет».

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления вносятся лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений

Требования Главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников Общества.

Регистры налогового учета ведутся на базе данных бухгалтерского учета Общества.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями НК РФ Общество самостоятельно включает в применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты, формируя тем самым регистры налогового учета, либо Обществом ведутся самостоятельные регистры налогового учета.

Исправление ошибок в регистрах налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

При установлении порядка ведения налогового учета Общество руководствуется Налоговым кодексом РФ, а также иными действующими нормативными документами по налогообложению. Ответственность за организацию налогового учета, соблюдение законодательства несет руководитель Общества.

Предприятие ЗАО «Хэргу» является плательщиком следующих видов налогов: налог на добычу полезных ископаемых, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налог на имущество, транспортный налог, земельный и водный налоги, плата за негативное загрязнение окружающей среды.

Для наглядности описания действующей системы (налогооблагаемая база, ставки, льготы и прочее) целесообразнее составить таблицу.

Таблица 11 – Действующая система налогообложения в ЗАО «Хэргу»

Наименование налога	Налогооблагаемая база	Ставка, %	Примечания
Налог на прибыль	Финансовый результат отчетного периода	20	Расчет ведется на основании данных аналитических регистров налогового учета и бух отчетности
НДС	Выручка от реализации работ и прочих видов деятельности	18	Расчет ведется на основании данных аналитических регистров налогового учета и бух отчетности
Транспортный налог	Транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке	10,25 и 30	Расчет ведется на основании данных аналитических регистров налогового учета и бух отчетности
НДПИ	Добытый золотой песок	6,5	Расчет ведется на основании данных аналитических регистров налогового учета и бух отчетности
На имущество	Среднегодовая стоимость имущества	2,0	Расчет на основе среднегодовой стоимости имущества и ставки
Взносы на обязательное страхование	Выплаты и иные вознаграждения работникам	30	Расчет по расчетно-платежным ведомостям. Льготы применяются в отношении работающих инвалидов
Загрязнение окружающей среды			

Прибыль юридического лица, зарегистрированного в соответствии с законодательством Российской Федерации, облагается налогом на прибыль.

При налогообложении прибыли ЗАО «Хэргу» руководствуется Учетной политикой для целей налогообложения.

Доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они

имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества и (или) имущественных прав.

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов на основании распоряжения по предприятию.

К доходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, относятся доходы от выполнения работ, оказания услуг и прочие доходы.

Размер доходов определяется по первичным документам и документам налогового учета.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль:

- имущество, имущественные права, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты работ (услуг);
- имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- средства или иное имущество, полученные по договорам кредита и займа;
- средства, полученные из бюджета (внебюджетного фонда) в виде процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных и (или) излишне взысканных налогов и сборов.

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль полученные доходы уменьшаются на величину расходов, произведенных для осуществления деятельности, направленной на получение доходов.

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

- 1) расходы, связанные с осуществлением основной деятельности;
- 2) прочие расходы.

К доходам от реализации ЗАО «Хэргу» относятся:

- 1) выручка от реализации продукции;
- 2) выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений (в денежной и (или) натуральной формах) за выполненные работы и оказанные услуги.

В ЗАО «Хэргу» признаются прочими доходами поступления, не связанные с выручкой от реализации продукции (работ, услуг) по обычным видам деятельности, зафиксированными в Учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Расходами, связанными с основной деятельностью в ЗАО «Хэргу» признаются:

- 1) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества;
- 2) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 3) расходы, связанные с оплатой труда.

В случае если в отношении отдельных расходов предусмотрены ограничения по размеру расходов (таблица 11), принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом по расходам ЗАО «Хэргу», связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) работников, для определения предельной суммы расходов учитывается срок действия договора в налоговом периоде, начиная с момента вступления такого договора в силу.

Стоимость ТМЦ, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, и иные затраты, связанные с приобретением ТМЦ.

ЗАО «Хэргу» учитывает расходы на оплату труда для целей

налогообложения прибыли в том случае, если нормы коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка организации, положений о премировании и других локальных нормативных актов отражены в конкретном трудовом договоре, заключаемом между работодателем и работником. При этом в трудовом договоре допускаются ссылки на все перечисленные локальные нормативные акты без конкретной их расшифровки.

Таблица 12 – Нормативы расходов, принимаемых в целях налогообложения

Виды нормируемых расходов	Предельные размеры нормируемых расходов, принимаемых в целях налогообложения прибыли
Расходы на рекламу	1 % от выручки от реализации товаров (работ, услуг)
Представительские расходы	4 % от расходов на оплату труда
Обровольное страхование жизни и государственное пенсионное обеспечение	12 % от расходов на оплату труда
Обровольное медицинское страхование	3 % от расходов на оплату труда
Обровольное личное страхование на случай смерти или утраты трудоспособности застрахованным работником	10 тыс. руб. в год на одного застрахованного работника
Страхование имущества	Не нормируется
Резерв по сомнительным долгам	10 % от выручки
Командировочные расходы: проживание проезд суточные	Не нормируется Не нормируется 100 рублей в сутки
Расходы на подготовку и переподготовку кадров	Не нормируются

В целях налогообложения прибыли ЗАО «Хэргу» принимает к учету основные средства по первоначальной стоимости.

Основные средства распределяются по десяти амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования, т.е. периодом, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности ЗАО «Хэргу». Срок полезного использования определяется самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта по классификации основных средств, утвержденной Правительством РФ.

В налоговом учете ЗАО «Хэргу» начисляет амортизацию линейным способом ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. Выбранный метод начисления амортизации не может быть изменен

в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту. Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования. По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 и 400 тыс. руб., основная норма амортизации применяется с коэффициентом 0,5.

Прибыль, полученная ЗАО «Хэргу», подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества.

Убыток, полученный «Хэргу», включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией ежемесячно в течение остаточного срока полезного использования на 1-е число месяца, следующего за датой реализации.

ЗАО «Хэргу» обеспечивает аналитический учет расходов (с учетом их группировки) на ремонт основных средств, если он велся собственными силами, а также учет затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами.

К прочим расходам, связанным с выполнением работ относятся:

- суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством порядке (кроме тех, что перечислены в ст.270 НК РФ);
- расходы на сертификацию услуг;
- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);
- расходы по обеспечению пожарной безопасности, расходы по обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на содержание собственной службы безопасности (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);
- расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы,

связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

- расходы на содержание служебного транспорта;
- расходы на командировки,
- расходы на юридические и информационные услуги;
- расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;
- расходы на аудиторские услуги;
- расходы, связанные с представлением форм и сведений

государственного статистического наблюдения;

- представительские расходы;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные

услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков.

- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ, стоимостью менее 40000 рублей и обновление программ для ЭВМ и баз данных;

- взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Перечисленные расходы принимаются в отчетном периоде в полном объеме или в пределах нормативов.

ЗАО «Хэргу» исчисляет налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. По итогам каждого отчетного (налогового) периода ЗАО «Хэргу» исчисляет сумму авансового платежа (налога), исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода ЗАО «Хэргу» исчисляет сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном ст. 286 НК РФ.

ЗАО «Хэргу» уплачивает суммы авансовых платежей (суммы налога) в бюджет не позднее срока, установленного ст. 289 НК РФ для подачи налоговой декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период (не позднее 28 дней после окончания отчетного периода и не позднее 28 марта – по окончании года).

2.3 Анализ финансового положения ЗАО «Хэргу»

Финансовое состояние предприятия в значительной степени зависит от целесообразности и правильности вложения финансовых ресурсов в активы. Характеристику о качественных изменениях в структуре средств можно получить с помощью вертикального и горизонтального анализа отчетности. Объединим горизонтальный и вертикальный анализ, т.е. построим аналитическую таблицу, характеризующую как структуру средств предприятия и их источников, так и динамику отдельных ее показателей.

В целом за три года имущественный потенциал предприятия вырос на 106536 тыс. руб., или на 4,48 %. Рост валюты баланса положительно характеризует динамику развития организации, т.е. она увеличивает вложение средств в осуществление своей деятельности.

В течение трех лет структура активов претерпела незначительные изменения.

Так, если на начало периода доля оборотных активов составила 72,08 %, и, соответственно внеоборотных – 27,92 %, то к концу периода удельный вес оборотных средств увеличился до 74 %, соответственно внеоборотных – снизился до 26 %. Такая тенденция свидетельствует о стабильном развитии организации, где в значительной мере преобладают активы, которые переносят свою стоимость на один производственный цикл. За анализируемый период значительно увеличилась доля сырья и материалов на конец года. Так, стоимость запасов организации за три года увеличилась на 40,33%. При интенсивном развитии производственной деятельности данный факт свидетельствует о наращении производственных мощностей.

Благоприятным фактором является и незначительные изменения

дебиторской задолженности организации, так за три года доля дебиторской задолженности в активах снизилась с 24,25 до 23,94 %.

Таким образом, стоимость имущества ЗАО «Хэргу» на конец анализируемого периода более чем на 40% составляют сырье и материалы, на 23,94% дебиторская задолженность, на 26 % внеоборотные активы, из которых 17,16% в стоимости имущества имеют основные средства. Остальные виды имущества организации занимают 17,1%. Наименьший удельный вес в имуществе организации имеют отложенные налоговые активы, расходы будущих периодов и денежные средства.

В структуре источников формирования капитала преобладает заемный капитал. Удельный вес собственного капитала в общей стоимости источников имущества организации за три года увеличился на 6,98 % и на конец 2015 года составил 40,33 % от валюты баланса.

Заемный капитал организации в исследуемом периоде состоял из долгосрочных кредитов и кредиторской задолженности.

Краткосрочные кредиты, составлявшие большую часть заемного капитала в 2014-2015 гг увеличились на 1,32 %. Их доля в общей сумме источников финансирования имущества на конец 2015 года составляет 42,98%.

В течение периода сумма кредиторской задолженности снизилась на 9,33 %. Причиной этому послужило существенное снижение задолженности перед персоналом и прочими кредиторами.

Темп роста дебиторской задолженности превышает темп роста кредиторской, что является залогом ухудшения финансовой устойчивости. Таким образом, за 2013-2015 гг. финансовое состояние ЗАО «Хэргу» достаточно устойчивое, однако негативной тенденцией является снижение уровня наиболее ликвидных активов.

Таблица 13 - Горизонтальный и вертикальный анализ баланса

Показатель	на конец 2013 г.	Удельный вес в итоге баланса, %	На конец 2014	Удельный вес в итоге баланса, %	Изменение 2013-2014	Темп роста, %	На конец 2015	Удельный вес в итоге баланса, %	Изменение 2014 - 2015	Темп роста, %	Темп прироста за период
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
АКТИВ	т.р	%	т.р	%	т.р	Тр,%	т.р	%	т.р	Тр,%	в %
1. Внеоборотные активы											
Основные средства	316 797	13,32	404452	13,06	87 655	127,67	426447	17,16	21995	105,44	34,61
Незавершенное строительство	132322	5,56	35203	1,14	-97 119	13348,00	2289	0,09	-32914	6,50	-98,27
Долгосрочные финансовые вложения	215125	9,04	215860	6,97	735	100,34	206309	8,30	-9551	95,58	-4,10
Отложенные налоговые активы	63	0,00	271	0,01	208	430,16	197	0,01	-74	72,69	212,70
ИТОГО по разделу 1	664307	27,92	655786	21,18	-8 521	98,72	646301	26,00	-9485	98,55	-2,71
2. Оборотные активы											
Запасы, в т.ч.	901552	37,89	1477595	47,71	576 043	163,89	1125073	45,26	-352522	76,14	24,79
сырье, материалы и др. аналогичные ценности	730224	30,69	1342537	43,35	612 313	183,85	1024724	41,23	-317813	76,33	40,33
готовая продукция и товары для перепродажи	170818	7,18	134273	4,34	-36 545	78,61	97239	3,91	-37034	72,42	-43,07
Расходы будущих периодов	510	0,02	785	0,03	275	153,92	3110	0,13	2325	396,18	509,80
НДС по приобрет. ценностям	1581	0,07	10376	0,34	8 795	656,29	33425	1,34	23049	322,14	2014,17
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 мес.)	576884	24,25	743721	24,01	166 837	128,92	595137	23,94	-148584	80,02	3,16
покупатели и заказчики	246398	10,36	310519	10,03	64 121	126,02	256907	10,34	-53612	82,73	4,27
Краткосрочные финансовые вложения	224898	9,45	168000	5,42	-56 898	74,70	68949	2,77	-99051	41,04	-69,34
Денежные средства	9917	0,42	41424	1,34	31 507	417,71	16790	0,68	-24634	40,53	69,31
ИТОГО по разделу 2	1714832	72,08	2441116	78,82	726 284	142,35	1839374	74,00	-601742	75,35	7,26
БАЛАНС	2379139	100,00	3096902	100,00	717 763	130,17	2485675	100,00	-611227	80,26	4,48
3. Капитал и резервы		%	т.р	%	т.р	Тр,%	т.р	%	т.р	Тр,%	в %
Уставный капитал	453500	19,06	453500	14,64	0	100,00	453500	18,24	0	100,00	0,00
Добавочный капитал	2	0,00	2	0,00	0	100,00	2	0,00	0	100,00	0,00

Продолжение таблицы 13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Резервный капитал	100	0,00	100	0,00	0	100,00	100	0,00	0	100,00	0,00
Нераспределенная прибыль (убыток)	285810	12,01	414589	13,39	128 779	145,06	548976	22,09	134387	132,41	92,08
<i>ИТОГО по разделу 3</i>	793412	33,35	868191	28,03	74 779	109,42	1002578	40,33	134387	115,48	26,36
4. Долгосрочные обязательства											
Займы и кредиты	275949	11,60	237453	7,67	-38 496	86,05	114536	4,61	-122917	48,24	-58,49
Отложенные налоговые обязательства	4943	0,21	12952	0,42	8 009	262,03	15101	0,61	2149	116,59	205,50
<i>ИТОГО по разделу 4</i>	280892	11,81	250405	8,09	-30 487	89,15	129637	5,22	-120768	51,77	-53,85
5. Краткосрочные обязательства											
займы и кредиты	1054422	44,32	1619974	52,31	565 552	153,64	1068370	42,98	-551604	65,95	1,32
Кредиторская задолженность в т.ч. поставщики и подрядчики	304405	12,79	358311	11,57	53 906	117,71	275990	11,10	-82321	77,03	-9,33
задолж. перед персоналом	11469	0,48	14823	0,48	3 354	129,24	8269	0,33	-6554	55,78	-27,90
задолж. перед государственными внебюджетными фондами	4151	0,17	4780	0,15	629	115,15	5704	0,23	924	119,33	37,41
задолж. по налогам и сборам	7786	0,33	9453	0,31	1 667	121,41	7858	0,32	-1595	83,13	0,92
прочие кредиторы	66146	2,78	107722	3,48	41 576	162,85	25527	1,03	-82195	23,70	-61,41
Задолженность перед участниками	0	0,00	0	0,00	0		9100	0,37	9100		
Резервы предстоящих расходов	8	0,00	21	0,00	13	262,50	0	0,00	-21	0,00	-100,00
<i>ИТОГО по разделу 5</i>	1358835	57,11	1978306	63,88	619 471	145,59	1353460	54,45	-624846	68,42	-0,40
БАЛАНС	2379139	100,00	3096902	100,00	717 763	130,17	2485675	100,00	-611227	80,26	4,48

Далее проведем анализ платежеспособности, которая является внешним проявлением финансового состояния предприятия, его устойчивости.

Краткосрочная платежеспособность определяется системой показателей ликвидности, которые отражают способность предприятия своевременно и в полном объеме выполнить расчеты с кредиторами.

Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами, срок погашения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств. Уровень ликвидности баланса определяется сравнением статей активов, сгруппированных по срочности их оплаты.

Анализ ликвидности баланса проводится на основе группировки активов и пассивов. В результате дифференциации статей баланса составлена таблице 14.

Таблица 14 - Анализ ликвидности баланса за 2013-2015 гг.

В тысячах рублей

Актив	На конец года			Пассив	На конец года			Платежный излишек (+), недостаток (-)		
	2013	2014	2015		2013	2014	2015	2013	2014	2015
(A1)	234815	209424	85739	(П1)	304405	358311	285090	69590	148887	199351
(A2)	576884	743721	595137	(П2)	105443 0	1619995	1068370	477546	876274	473233
(A3)	903133	1487971	1158498	(П3)	280892	250405	129637	-622241	-1237566	-2396064
(A4)	664307	655786	646301	(П4)	793412	868191	1002578	129105	212405	356277
Баланс	233589	304606	446323	Баланс	233589	304606	446323	X	X	X

В соответствии с группировкой, представленной в таблице 3, неравенства в течение всего исследуемого периода имеют вид:

В 2013 году:

$A1 < П1; A2 < П2; A3 > П3; A4 > П4.$

В 2014 году:

$A1 < П1; A1 < П1; A3 > П3; A4 < П4$

В 2015 году:

$A1 < П1; A1 < П1; A3 > П3; A4 < П4$

Наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов не достаточно на предприятии для покрытия срочных и краткосрочных обязательств, т.е. предприятие неплатежеспособно. Избытка средств третьей группе

недостаточно для покрытия недостатка по четвертой. В 2013-2015 гг. медленнореализуемые и активы превышают долгосрочные пассивы.

Таким образом, в периоде с 2013 по 2015 гг. баланс ЗАО «Хэргу» остается минимально ликвидным, однако наблюдается тенденция к росту ликвидных и медленно реализуемых активов, что свидетельствует об улучшении платежеспособности предприятия.

Далее рассчитаем относительные показатели – коэффициенты ликвидности и представим данные за три года в таблице 15.

Проанализируем платежеспособность с помощью относительных показателей, представленных в таблице.

Таблица 15 Показатели ликвидности ЗАО «Хэргу»

Показатель	на конец года			абсолютное изменение 2015/2013
	2013	2014	2015	
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,17	0,11	0,06	-0,11
Коэффициент критической (быстрой) ликвидности	0,59	0,48	0,51	-0,08
Коэффициент текущей ликвидности	1,26	1,12	1,37	0,11

Из показателей таблицы следует, что платежеспособность ЗАО «Хэргу» за три года снизилась в части наиболее ликвидных активов и быстроликвидных активов..

Коэффициент абсолютной ликвидности свидетельствует о том, что в 2013 году организация за счет денежных средств, имеющих на счетах и краткосрочных финансовых вложений на конец года могла погасить лишь 17 % кредиторской задолженности, а на конец 2015 еще меньше – только 6 %. Лишь при реализации всех оборотных активов организация сможет покрыть текущие обязательства, что свидетельствует о низком уровне платежеспособности.

Деловая активность проявляется в динамичности развития предприятия, достижении им поставленных целей, что отражают натуральные и стоимостные показатели.

Рассчитаем показатели деловой активности, полученные данные сведем в таблицу 16.

Таблица 16 – Показатели деловой активности ЗАО «Хэргу»

Наименование коэффициента	Способ расчета	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение	
					2014-2003	2015-2014
1 Коэффициент общей оборачиваемости капитала, оборотов	Выручка от продаж (В) / / Валюта баланса	1,04	1,02	1,49	-0,02	0,47
2 Коэффициент оборачиваемости собственного капитала, оборотов	Выручка от продаж / / Собственный капитал	3,11	3,65	3,71	0,54	0,06
3 Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности, оборотов	Выручка от продаж / / Кредиторская задолженность	8,11	8,85	1,35	0,74	-7,5
4 Срок погашения кредиторской задолженности, дни	360 / Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	44,38	40,67	266,7	-3,71	226,03
5 Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности, оборотов	Выручка от продаж / / Дебиторская задолженность	4,28	4,26	6,25	-0,02	1,99
6 Срок погашения дебиторской задолженности, дни	360 / Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	84,11	84,51	57,6	0,4	-26,91

Данные таблицы показывают, что в период с 2013 г. по 2015 г. ресурсоотдача увеличилась. Значит, в организации быстрее совершался полный цикл производства и обращения, приносящий прибыль. Коэффициент оборачиваемости собственного капитала также увеличился - в 2015 г. на каждый рубль инвестированных собственных средств приходится 3,71 руб. выручки от реализации

Состояние расчетов с покупателями и заказчиками в 2015 году, по сравнению с 2014 годом улучшилось, средний срок погашения дебиторской задолженности увеличился на 26,91 дня в связи с замедлением оборачиваемости на 1,99 оборота.

Оборачиваемость кредиторской задолженности увеличилась за весь период исследования. Срок погашения кредиторской задолженности значительно вырос - на 226 дней.

Таким образом, предприятие в течении 2013 – 2015 годов увеличивает объемы реализации при этом экономически грамотно использует имущество.

Залогом конкурентоспособности и стабильности положения предприятия

служит его финансовая устойчивость. Тем самым падает финансовая устойчивость, т.е. финансовая независимость предприятия, способность маневрировать собственными средствами, достаточная финансовая обеспеченность бесперебойного процесса деятельности. Финансовая устойчивость характеризуется соотношением собственных и заемных средств.

Расчет показателей, характеризующих финансовую устойчивость, расчет и нормативные значения сведем в таблицу 17.

Таблица 17 – Показатели финансовой устойчивости ЗАО «Хэргу»

Наименование коэффициента	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение	
				2014-2013	2015-2014
Коэффициент инвестирования	1,19	1,32	1,55	0,13	0,23
Коэффициент обеспеченности собственными источниками	0,24	0,19	0,26	-0,05	0,07
Коэффициент финансовой независимости	0,33	0,28	0,40	-0,05	0,12
Коэффициент финансирования	0,48	0,38	0,67	-0,1	0,29

Коэффициент инвестирования указывает на долю собственного капитала, формирующего внеоборотные активы. Как следует из таблицы лишь 1,19 % внеоборотных активов в 2013 и 1,55 % в 2015г. было сформировано за счет собственного капитала, остальную часть сформировали за счет заемных средств.

На конец анализируемого периода доля собственного капитала, основного источника формирования имущества общества, в структуре пассивов несколько снизилась (на 0,1) и составила 0,40 %. Это произошло за счет отставания темпов роста собственного капитала от темпов роста валюты баланса.

При этом коэффициент финансовой зависимости соответственно будет иметь достаточно высокие значения. Это означает, что деятельность основном финансируется за счет заемных средств.

Коэффициент финансирования (соотношения собственных и заемных средств) на протяжении анализируемого периода имел тенденцию к

увеличению и на конец анализируемого периода составил 0,67. Однако, его значение остается низким, это свидетельствует о среднем уровне финансового риска, т.к. основным источником формирования имущества являются заемные средства.

Результативность и экономическая целесообразность функционирования предприятия оценивается системой показателей рентабельности.

Экономическая сущность рентабельности – определение суммы прибыли с одного рубля вложенного капитала. Существует множество показателей рентабельности. Представим основные показатели рентабельности в таблице 18.

Таблица 18 - Показатели рентабельности ЗАО «Хэргу»

В процента

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение	
				2014-2013	2015-2014
1 Рентабельность производства	11,39	11,08	9,29	-0,31	-1,79
2 Рентабельность продаж	9,22	8,86	7,28	-0,36	-1,58
3 Чистая рентабельность	5,34	4,60	4,33	-0,74	-0,27
4 Экономическая рентабельность (рентабельность совокупного капитала)	5,55	4,71	6,47	-0,84	1,76
5 Рентабельность собственного капитала	16,64	16,79	16,05	0,15	-15,19
6 Рентабельность перманентного капитала	12,29	13,04	14,21	0,75	1,17

Достаточно высокий уровень коэффициентов рентабельности деятельности свидетельствует о ежегодном получении чистой прибыли организацией. Однако в 2001 году наблюдается снижение доли чистой прибыли в выручке, в сумме собственного и перманентного капитала. А вот экономическая рентабельность свидетельствует о более низком темпе роста активов организации, чем чистой прибыли, что говорит об эффективности использования активов.

Отрицательная динамика коэффициентов рентабельности продаж и производства свидетельствуют о более высоком темпе роста производственных

затрат по сравнению с выручкой от реализации продукции.

Однако в целом можно сказать, что деятельность организации достаточно эффективна, финансово независима, платежеспособность активов обеспечена.

3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГОМ И СБОРАМ В ЗАО «ХЭРГУ»

3.1 Синтетический и аналитический учет расчетов по налогам и сборам в ЗАО «Хэргу»

«Учет расчетов по налогам и сборам ведется на счете 68 отдельно по каждому налогу и сбору. Согласно рабочему плану счетов ЗАО «Хэргу» к счету 68 в ЗАО «Хэргу» открыты следующие основные субсчета:

- 68.1 «Расчеты по НДФЛ»;
- 68.2 «Расчеты по НДС»;
- 68.4 «Налог на прибыль»;
- 68.5 «Налог на добычу полезных ископаемых»
- 68.8 «Расчеты по налогу на имущество»
- 68.10 «Платежи за загрязнение окружающей среды»
- 68.11 «Расчеты по транспортному налогу»
- 68.12 «Учет расчетов по НДС».

Основным видом деятельности ЗАО «Хэргу» является добыча россыпного золота, то согласно ст. 336 НК РФ оно является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых. Объектом налогообложения является количество добытого золота.

Налоговая ставка по налогу на добычу полезных ископаемых по благородным металлам (золотой песок) согласно приказа МНС РФ от 02.04.02 за №БГ-3-21/170 – 6,5% [5]. ЗАО «Хэргу» имеет право на уплату налога с коэффициентом 0,7. Поэтому, сумма налога на добычу полезных ископаемых с учетом этого коэффициента за 1-ый квартал 2015 года по ЗАО «Хэргу» равна 3841,0 тыс. руб. Расчет налога на добычу полезных ископаемых за 1-ый квартал 2015 года представлен в таблице 19.»³⁸

³⁸ Абрамова Э.В. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения // Налоговое планирование. – 2014. - № 4. – С. 17 – 30.

Таблица 19 - Расчет налога на добычу полезных ископаемых по ЗАО «Хэргу» за 1-ый квартал 2015г.

№ п/п	Показатели	1 кв. 2015г.
1	2	3
1.	Общая стоимость первого товарного продукта, с НДС (добытого и реализованного золотого песка), тыс. руб.	74400,0
2.	Сумма НДС по реализованному золотому песку коммерческим банкам (0,05т по ставке 18%), тыс.руб.	2066,7
3.	Расходы на оплату услуг по доставке до покупателя, погрузке, страховые расходы, тыс. руб.	3744,0
4.	Стоимость первого товарного продукта, без НДС и расходов (добытого, направленного на переработку и реализованного золотого песка), тыс. руб. (стр.1-стр.2-стр.3)	68589,3
5.	Налог по добыче полезных ископаемых (золотого песка) по ставке 6.5% (6.5% от стр.4), тыс. руб.	4458,30
6.	Налог на добычу полезных ископаемых (золотого песка) с учетом коэффициента 0,7 (0,7 от стр.5), тыс.руб.	3120,81

Согласно ст.342 НК РФ налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств по иск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Синтетический учет НДС по производился на субсчетах 68-5 счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемых организацией.

По кредиту субсчета 68-5 отражают суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты, в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 99 «Прибыли и убытки», 98 «Доходы будущих периодов» и т.д.

По дебету субсчета 68-5 «Расчеты по НДС» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет в корреспонденции со счетами 51 «Расчетные счета», 50 «Касса».

Так как, суммы платежей по НДС относятся на себестоимость

продукции, то начисление платежа оформляется в бухгалтерском учете по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту соответственно субсчета 68-5 с помощью проводки.

Бухгалтерские проводки по учету налога на добычу полезных ископаемых за 1-ый квартал 2015 г. представлены в таблице 20.

Таблица 20 - Бухгалтерские проводки учета налога на добычу полезных ископаемых за 1-ый квартал 2015 г. по ЗАО «Хэргу»

№ п/п	Вид операции	Кор.счета		Сумма, тыс.руб.
		Д-т	К-т	
1.	Общая стоимость первого товарного продукта (добытого золотого песка, 0,3т.), тыс. руб.	90-1	43	74400,0
2.	Сумма НДС по реализованному золотому песку коммерческим банкам (0,05т.), тыс.руб.	90-2	68-2	2066,7
3.	Расходы на оплату услуг по доставке до покупателя, погрузке, страховые расходы, тыс. руб.	90-3	44	3744,0
4.	Стоимость первого товарного продукта, без НДС и расходов (добытого, направленного на переработку и реализованного золотого песка), тыс. руб.	90-1	90-2	68589,3
5.	Начисление налога на добычу полезных ископаемых, по ставке 6,5%	20	68-5	4458,30
6.	Расчет с бюджетом по данному налогу	68-5	51	3120,81

Использованные счета: счет 43 «Готовая продукция», счет 44 «Расходы на продажу», счет 90 «Продажи».

Порядок исчисления и уплаты налога по добыче полезных ископаемых основывается на действующем порядке исчисления платы за пользование недрами при добыче полезных ископаемых.

Налоговый период по НДС - квартал. Это устанавливает статья 341 НК РФ. Соответственно, налог надо исчислять по всем видам полезных ископаемых каждый квартал. Однако уплачивать его нужно отдельно по каждому виду ископаемых.

В течение налогового периода каждый месяц ЗАО «Хэргу» вносит авансовые платежи. Рассчитываются они исходя из общей суммы налога за предыдущий налоговый период. Каждый авансовый платеж должен быть равен

1/3 этой суммы.

Разницу между общей суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, и авансами необходимо доплатить. Если при этом возникнет положительная разница, то ее могут зачесть в счет будущих платежей или возратить налогоплательщику.

НДПИ нужно внести в бюджет не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. А авансовые платежи необходимо вносить не позднее последнего дня каждого месяца. Декларация же по налогу на добычу полезных ископаемых должна быть представлена в налоговый орган не позднее последнего дня месяца, следующего за отчетным периодом.

Таким образом, так как геологоразведка теперь переходит в зону ответственности недропользователя и предприятия, следовательно, и ЗАО «Хэргу» должен предусматривать средства на проведение этих работ независимо от конъюнктурных изменений в государственной политике.

Особенности налогообложения золотодобывающей компании ЗАО «Хэргу» касаются и налога на добавленную стоимость. При реализации ЗАО «Хэргу» драгметалла (золотого песка) коммерческим банкам налогообложение дохода от этого вида реализации производится по ставке 18%, за исключением реализации государству (таблица 21).

Таблица 21 - НДС по ЗАО «Хэргу» за период 2013г.-2015г.

№ п/п	Параметры	2013г.	2014г.	2015г.
1.	Всего реализовано золотого песка с НДС, тыс. руб.	2471692	3169828	3717283
	1.1 - реализовано Государственному фонду и Центральному банку, с НДС по 0% ставке, тыс. руб.	1645252	2148564	2133600
	1.2 - реализовано коммерческим банкам, с НДС по ставке 18%, тыс. руб.	826440	1021264	1583683
2.	Налог на добавленную стоимость, всего:	78486	90624	104658
	- по ставке 18% от стр.1.2, тыс.руб.	78486	90624	104658
	- по ставке 0% от стр.1.1, тыс.руб.			

Налоговый период для НДС устанавливается как квартал. Уплата налога в соответствии с п.1 ст.146 НК РФ производится за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, открыт счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». Учет расчета ЗАО «Хэргу» по НДС с бюджетом отражается по дебету счета 68-3 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные средства» (таблица 22).

ЗАО «Хэргу» при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), составляют счета-фактуры, книгу продаж и книгу покупок по формам согласно приложениям к указанному постановлению. Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур, представляемых поставщиками, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей зачету (возмещению) в установленном Федеральным законом порядке.

Таблица 22 - Учет расчета и учета НДС по ЗАО «Хэргу» за 1-ый квартал 2015г.

Факт хозяйственной жизни	Корреспонд. Счетов		Сумма, тыс.руб.
	Дебет	Кредит	
1. Сумма реализации драгметаллов (золотого песка) по ЗАО «Хэргу» за 1 квартал 2015 г. (тыс.руб.) при этом:			
- продукция (золотой песок), реализованная Государственному фонду РФ и Центральному банку РФ, тыс. руб.	62	90-1	62000
- продукция (золотой песок), реализованная коммерческим банкам, тыс. руб.	62	90-1	12400
2. НДС по реализованной продукции (драгметаллов) Государственному фонду РФ и Центральному банку РФ (ставка 0%), тыс. руб.	90-3	68-3	-
3. НДС по реализованной продукции (драгметаллов) коммерческим организациям (ставка 18%), тыс. руб.	90-3	68-3	1891,53
4. НДС по приобретенным основным средствам и материально-производственным запасам, тыс. руб.	19	60	301,16
5. Списание сумм налога по приобретенным основным средствам, тыс. руб.	68-3	19	301,16

6. Расчет ЗАО «Хэргу» по НДС с бюджетом за 1-ый кв. 2015г . (стр.3-стр.5), тыс. руб.	68-3	51	1590,37
--	------	----	---------

На основании проведенного исследования бухгалтерского учета НДС по ЗАО «Хэргу» можно сказать, что учет и расчет НДС ведется в соответствии с главой 21 НК РФ. Все это способствует укреплению расчетно-платежной дисциплины, а, следовательно, и улучшению финансового состояния ЗАО «Хэргу».

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль ведется отдельный учет доходов и расходов по следующим видам деятельности и хозяйственным операциям:

- основного вида деятельности – производство продукции;
- и прочих (вспомогательных) видов деятельности (торговля, общественное питание).

Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета по формированию налогооблагаемой базы по налогу на прибыль обеспечивается посредством применения программных средств и формирования сводных данных в Регистре «Информация по разнице между данными бухгалтерского и налогового учета» с учетом положений ПБУ 18/02.

Согласно ст. 313 НК РФ подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

Основой определения налоговой базы являются формы аналитических регистров налогового учета.

В ЗАО «Хэргу» в большинстве случаев данные налогового учета формируются автоматически на основе данных учета с учетом различий бухгалтерского и налогового законодательства. Причем данные налогового учета можно корректировать вручную, на основе данных первичных учетных

документов утвержденных учетной политикой для целей налогообложения

При этом все разработанные регистры отвечают требованиям ПБУ 18/02.

ЗАО «Хэргу» исчисляет налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода (квартал). Исчисление налоговой базы при расчете налога на прибыль производится на основе порядка группировки и отражения объектов и хозяйственных операций одновременно и в бухгалтерском и налоговом учете. Трудоемкость налогового учета связана с большим количеством расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета.

Порядок признания доходов и расходов определяется по методу начисления, то есть доходы и расходы признаются в налоговом учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, что предполагает отражение в налоговом учете фактов хозяйственной деятельности предприятия в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Расходы, которые относятся к различным налоговым периодам, распределяются в соответствии с принятой методикой ведения налогового учета ежемесячно по принципу равномерного распределения. Для целей налогообложения прибыли расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для целей налогообложения, расходы на производство и реализацию подразделяются на две группы:

- прямые;
- косвенные.

К прямым расходам относятся материальные расходы, расходы на оплату труда и амортизационные отчисления.

Продукция, работы и услуги собственного производства включаются в состав материальных затрат основного вида деятельности по нормативной

себестоимости (п. 4 ст. 254, ст. 319 НК РФ).

Косвенные расходы – это все остальные расходы, осуществляемые налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода (ст. 318 НК РФ). К ним относятся: прочие расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы, амортизация нематериальных активов и основных фондов, не занятых непосредственно в производстве.

Косвенные расходы полностью списываются в отчетном периоде.

Для целей налогообложения прибыли формируются обществом следующие резервы предстоящих расходов в соответствии со ст. 324.1 НК РФ:

- на выплату премий за ввод объектов строительства в эксплуатацию по специальному расчету;

- на оплату отпусков в размере 15 %;

- на выплату вознаграждения по итогам работы за год - на основании расчета ПЭО при условии наличия плановой прибыли.

Сумма резервов к начислению определяется как произведение фактически начисленного ФОТ плюс взносы и установленного процента.

Расходы на ремонт основных средств учитываются в фактических размерах без формирования резерва предстоящих расходов на ремонт (со ст.324 НК РФ) (таблица 23).

Из таблицы видно, что в результате различия способов признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете, при формировании расходов, уменьшающих налоговую базу образовались разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. В налоговом учете все расходы разделены на две группы:

- уменьшающие налог на прибыль;

- не уменьшающие налог на прибыль.

В расходы, которые уменьшают налог на прибыль, включают:

- расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг);

- внереализационные расходы.

Таблица 23 - Отражение расходов в налоговом и бухгалтерском учете в 2015 г.

В рублях

Показатель	Счет для учета (на котором формируется разница)	По данным бухгалтерского учета	Принимаемые для целей налогового учета	Разница между налоговым и бухгалтерским учетом
Прямые	02, 20	2 765 404 201	2 274 245 466	-491 158 735
Стоимость реализованных покупных товаров	90.7	149 097 899	250 870 674	101 772 775
Косвенные расходы	23, 25, 26, 44	531 941 233	844 996 433	313 055 200
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией	91.02	71 712 400	119 975 141	48 262 741
Внереализационные расходы	91.02	171 967 003	206 427 049	34 460 046
Всего расходы	-	3 690 122 736	3 696 514 763	6 392 027

Для целей налогового учета, согласно ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав.

Доходы ЗАО «Хэргу» за 2015 год, формируемые в налоговом и бухгалтерском учете определяются главным бухгалтером в налоговом регистре «Доходы и расходы в разрезе налоговой декларации» за 2015 год (таблица 24).

Данные таблицы согласованы с данными отчета о финансовых результатах, представленного в приложении В и налоговой декларации. Показатели сформированы на основании данных бухгалтерского учета из журналов-ордеров по счетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж» и счетам учета затрат (23, 25, 26 и др.).

Так, некоторые доходы от реализации товаров и продукции не признаются в налоговом учете, они образуют постоянную вычитаемую разницу на сумму 8348 (1684 + 6664) рублей. При этом образуется постоянное налоговое обязательство в сумме $8348 \times 20\% = 1669,6$ руб.

Таблица 24 - Отражение доходов в налоговом и бухгалтерском учете в 2015 году

В тысячах рублей

Показатель	По данным бухгалтерского учета	Принимаемые для целей налогового учета	Не принимаемые для целей налогового учета
Реализация (продукции, работ, услуг) собственного производства (за минусом НДС)	3 323 062 020	3323060336	-1 684
Реализация покупных товаров	277448807	277442143	-6 664
Реализация имущественных прав	1051813	1051813	0
Реализация прочего имущества	131737134	131737703	569
Внереализационные доходы	155822844	155822844	0
Реализация амортизируемого имущества	845793	845793	0
Всего доходы	3889968411	3889960632	- 7779

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отразится проводкой: Дебет 99 Кредит 68.4 – 1669,6 руб.

Постоянные разницы в учете ЗАО «Хэргу» возникают в результате:

1) превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения (оплата суточных сверх норм, подъемные, выплаченные сверх установленных законодательством РФ норм, проценты по кредитам и займам, начисляемые заемщиком в пользу кредитора сверх сумм, признаваемых расходами в соответствии со ст. 269 НК РФ, и др.);

2) образование прибыли, убытка, перенесенного на будущее который, согласно законодательству РФ о налогах и сборах, по истечении определенного времени уже не может быть принят в целях налогообложения, как в отчетном, так и в последующих периодах;

3) доходы и расходы структурного подразделения являющегося плательщиком единого налога на вмененный доход;

4) прочих аналогичных различий (постоянные разницы, возникающие при непризнании иных видов расходов для целей налогообложения).

Наличие постоянных разниц приводит к формированию постоянного налогового обязательства, под которым в соответствии с п. 7 ПБУ 18/02 понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном (налоговом) периоде. Оно равняется произведению постоянной разницы, на ставку налога на прибыль.

Корректировки в 2015 году были представлены ПНО и ПНА, то есть в учете ЗАО «Хэргу» формировались только постоянные разницы (таблица 25).

Таблица 25 - Постоянные разницы, формирующие постоянные налоговые активы (ПНА) за 2015 г.

в рублях

Показатель, создающий разницу	ПНА на начало года	Возникновение/погашение временной вычитаемой разницы	Возникновение/погашение постоянного налогового актива	Сальдо ПНА на конец года
Расходы по покупке земли только в налоговом учете)	-	917939,5	183 587,92	183 587,92
Итого временных вычитаемых разниц	-	917939,5	183 587,92	183 587,92

В бухгалтерском учете возникший постоянный налоговый актив отразится: Дебет 68-4 «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 99 – 183587,9 тыс. рублей.

Отложенные налоговые обязательства ЗАО «Хэргу» признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы (таблица 26).

Таблица 26 - Временные облагаемые разницы и отложенные налоговые обязательства (ОНО) за 2015 год

Показатель, создающий разницу	ОНО на начало года	Возникновение/погашение временной облагаемой разницы	Возникновение / погашение отложенного налогового обязательства	Сумма ОНО за отчетный период
Начисление				
1	2	3	4	5

Продолжение таблицы 26

1	2	3	4	5
Остатки незавершенного производства	79 467,16	11 363,86	2727,33	82 194,48
Остатки готовой продукции	-11 087,88	403 131,11	-96 751,47	-107 839,34
Резерв по сомнительным долгам	1437379,20	5 879 399,0	-1 411 055,76	26 323,44
Амортизационная премия	-199 158,64	360 345,66	-161 187,02	-38684,88
Зачисление				
зачет амортизационной премии	31537,01	197 548,31	-47 411,59	15 874,59
Итого облагаемых временных разниц	-947 550,51	-4 040 342,60	969 682,22	-22 131,72

Данные взяты из налогового регистра формирования отложенных налоговых обязательств ЗАО «Хэргу» за март.

Так, в отчетном периоде произошло погашение временных облагаемых разниц в результате погашения сумм амортизации по основным средствам. Возникновение отложенного налогового обязательства произошло в результате возникновения суммы расходов будущих периодов.

Учет отложенных налоговых обязательств осуществляется на синтетическом счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

В данном случае, за 2015 год произошло списание отложенного налогового обязательства, что было отражено проводкой:

Дебет 77 Кредит 68 субсчет 4 «Налог на прибыль» - 22 131,92 тыс. руб.

Таким образом, в налоговом учете ЗАО «Хэргу» отражаются разницы между налоговым и бухгалтерским учетом.

Учет расчетов по налогу на имущество ведется на счете 68.8. Объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств, а налоговой базой является среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Налоговый период – календарный год; отчетный период –

первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговая ставка 2,2 % (гл. 30 НК РФ).

По итогам каждого отчетного периода ЗАО «Хэргу» вносит авансовый платеж в размере $\frac{1}{4}$ произведения ставки налога на среднюю стоимость имущества. По итогам налогового периода сумма налога в бюджет составляет произведение ставки на налоговую базу за год за минусом уплаченных авансовых платежей. Начисленная сумма налога относится на операционные расходы двумя записями в местный и региональный бюджеты (по 50 %):

Д-т 91.2 К-т 68.8. – начислен налог на имущество за 4 квартал 2015 года – 1928,24 тыс. руб.

Транспортный налог введен в действие в составе главы 28 НК РФ. Его налогоплательщиками являются организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства. Учет ведется на счете 68.11.

Объектами налогообложения считаются зарегистрированные в установленном порядке автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу; снегоходы и мотосани и проч. Для транспортных средств, имеющих двигатели, в качестве налоговой базы принимается мощность двигателя в лошадиных силах (л.с.). У транспортных средств, имеющих двигатели, налоговая база фиксируется отдельно по каждому транспортному средству.

Налоговым периодом по транспортному налогу является календарный год. Начисление налога отражается проводкой, представленной в таблице 27.

Хотя плата за загрязнение не является налогом и не относится к сборам, регулируемым налоговым законодательством, ее учет производится на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», поскольку эти средства являются доходной частью бюджета. При этом к выбранному счету открывают субсчет 68.10 «Расчеты по плате за загрязнение окружающей среды».

Для целей бухгалтерского учета данные экологические платежи признаются расходами по основной деятельности и относятся к материальным расходам.

Таблица 27 – Корреспонденция счетов по учету налогов ЗАО «Хэргу» за 4 квартал 2015 года

Факт хозяйственной жизни	Корреспонд. Счетов		Сумма, тыс.руб.
	Дебет	Кредит	
Начислен транспортный налог на автомобили, используемые в общехозяйственных нуждах за 4 квартал 2015 года	26	68.5	315
Начислены платежи за загрязнение в пределах допустимых норм	20	68.10	124
Отражен сбор за выбросы сверх лимита	91	68.10	22
Перечислен сбор за загрязнение окружающей среды	68.10	51	146
Начислен НДС за 4 квартал 2015 г.	70	68.1	6487
Уплачен НДС	68.1	51	6487
Начислен налог на имущество за 4 квартал 2015 года	20	68.8	167

Платежи за сверхнормативные выбросы в окружающую среду не учитываются при расчете налогооблагаемой базы налога на прибыль организаций.

Аналитический учет расчетов по налогам и сборам ведется в оборотной ведомости по аналитическим субсчетам счета 68.

3.2 Анализ динамики и структуры налоговых платежей и определение налоговой нагрузки в ЗАО «Хэргу»

Налоговая совокупность – это все налоги, уплачиваемые организацией в суммовом выражении (т.е. по абсолютной величине). С практической точки зрения налоговая совокупность – это данные, которые содержатся в документах (расчетах, налоговых декларациях и др.), подаваемых в налоговые органы, а также те данные, которые еще не поданы в налоговый орган, но содержатся в налоговых регистрах организации. В свою очередь налоговая совокупность образована двумя составляющими (ННС и ОНС). ННС – это начисленная налоговая составляющая, т.е. та часть налоговой совокупности, которая подлежит уплате, но фактически еще не оплачена, причины могут быть разные, и подлежат отдельному анализу. Например, срок платежа по налогу еще не наступил, или отсутствуют денежные средства для уплаты налогов. ОНС – это оплаченная налоговая составляющая, т.е. та часть налоговой совокупности,

которая фактически перечислена в бюджет.

Налоговая нагрузка на организацию – это та часть налоговой совокупности, которая фактически должна быть выплачена организацией и не может быть перенесена на другие экономические субъекты или иным образом уменьшена, например, в результате применения налогового планирования, оптимизации налоговых платежей, другими доступными способами. Таким образом, налоговая нагрузка в абсолютном выражении меньше или равна налоговой совокупности.

На микроэкономическом уровне показатель налоговой нагрузки отражает долю совокупного дохода налогоплательщика, который изымается в бюджет. Показатель рассчитывается как отношение суммы всех начисленных налоговых платежей организации к объему реализации продукции (работ, услуг). Расчет основан на Налоговом Кодексе РФ. В состав налогов входит: НДС, налог на прибыль, НДСП, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профзаболеваний.

Состав налоговых издержек предприятия за период 2013 - 2015 гг. представлен в таблице 20.

Из таблицы можно сделать вывод, что налоговые платежи за 2013-2015 год увеличились на 17,77%. Налогами, ежегодно уплачиваемыми ЗАО «Хэргу» являются: земельный налог, платежи за загрязнение окружающей среды, налог на имущество, НДСП, транспортный, НДС, налог на прибыль, а также взносы в пенсионный фонд и фонд социального страхования.

Наибольший рост уплаченного налога за 3 года наблюдается по НДС. Доля этого налога в 2014 году составила 46,55 % от всех уплаченных налогов, его рост за 3 года произошел на 33,35 %. Такой высокий уровень налога на добавленную стоимость обусловлен большими объемами производства и реализации продукции.

Рост налога на имущество, обусловлен ростом стоимости имущества ЗАО «Хэргу», что является вполне закономерным, в связи с приобретением нового оборудования в 2014 году. Ставка по налогу на имущество в соответствии с

законом Амурской области № 266-ОД равна 2,2 %. Большую долю в налогооблагаемом имуществе составляет оборудование.

Таблица 28 - Состав налоговых платежей ЗАО «Хэргу» за 2013 - 2015 г.г.

Наименование налогового платежа	Сумма за 2013год, тыс. руб.	Удельный вес в общей сумме платежей, %	Сумма за 2014год, тыс. руб.	Удельный вес в общей сумме платежей, %	Сумма за 2015 год, тыс. руб.	Удельный вес в общей сумме платежей, %	Темп роста суммы платежа, %	
							2015 к 2013	2015к 2014
Земельный налог	3488	1,83	7940	4,01	7940	3,53	227,64	100,00
Загрязнения окружающей среды	3979	2,08	10146	5,12	4560	2,03	114,60	44,94
Налог на имущество	4151	2,17	7635	3,86	8965	3,99	215,97	117,42
НДПИ	20783	10,89	15472	7,81	21540	9,58	103,64	139,22
Пенсионное обеспечение	24317	12,74	19179	9,69	23577	10,49	96,96	122,93
Медицинское страхование	13544	7,09	10907	5,51	12645	5,62	93,36	115,93
В фонд социального страхования	2402	1,26	2104	1,06	2312	1,03	96,25	109,89
Отчисления по страхованию от несчастных случаев	1324	0,69	976	0,49	1564	0,70	118,13	160,25
Итого взносов	41587	21,78	33166	16,75	40098	17,84	96,42	120,90
Транспортный налог	8949	4,69	23144	11,69	10873	4,84	121,50	46,98
НДС	78486	41,11	90624	45,77	104658	46,55	133,35	115,49
Налог на прибыль	36953	19,36	27965	14,12	38690	17,21	104,70	138,35
Итого	190909	100,00	198006	100,00	224824	100,00	117,77	113,54

Доля налога на прибыль во всех уплачиваемых налогах составила 17,21 % в 2015 году против 19,36 % в 2013 году. В абсолютном выражении этот налог вырос на 1737 тыс. рублей и на 4,7 %. Так, наибольшая доля в налоговых издержках приходится на НДС, на втором месте – взносы во внебюджетные фонды и на третьем месте по величине в налоговых издержках стоит налог на прибыль.

Относительными показателями налоговой нагрузки будет являться удельный вес уплаченных налогов к выручке (таблица 25). Так, за исследуемый

период уровень уплаченных налогов в выручке или же уровень налоговой нагрузки снизился на 1,68 %. При этом налоговая нагрузка таких налогов как транспортный, взносы в фонд социального страхования, взносы по травматизму практически не изменилась. В целом снижение удельного веса каждого уплаченного налога в выручке свидетельствует об эффективном использовании активов организации.

Таблица 29 – Доля налоговых платежей в выручке ЗАО «Хэргу»

Наименование налогового платежа	Сумма за 2013год, тыс. руб.	Удельный вес в выручке, %	Сумма за 2014год, тыс. руб.	Удельный вес в выручке, %	Сумма за 2015 год, тыс. руб.	Удельный вес в выручке, %	Абсолютное отклонение удельного веса, %	
							2015к 2013	2015 к 2014
Земельный налог	3488	0,14	7940	0,25	7940	0,21	0,07	-0,04
Загрязнения окружающей среды	3979	0,16	10146	0,32	4560	0,12	-0,04	-0,20
Налог на имущество	4151	0,17	7635	0,24	8965	0,24	0,07	0,00
НДПИ	20783	0,84	15472	0,49	21540	0,58	-0,26	0,09
Пенсионное обеспечение	24317	0,98	19179	0,61	23577	0,63	-0,35	0,03
Медицинское страхование	13544	0,55	10907	0,34	12645	0,34	-0,21	0,00
В фонд социального страхования	2402	0,10	2104	0,07	2312	0,06	-0,03	0,00
Отчисления по страхованию от несчастных случаев	1324	0,05	976	0,03	1564	0,04	-0,01	0,01
Итого взносов	41587	1,68	33166	1,05	40098	1,08	-0,60	0,03
Транспортный налог	8949	0,36	23144	0,73	10873	0,29	-0,07	-0,44
НДС	78486	3,18	90624	2,86	104658	2,82	-0,36	-0,04
Налог на прибыль	36953	1,50	27965	0,88	38690	1,04	-0,45	0,16
Итого	190909	7,72	198006	6,25	224824	6,05	-1,68	-0,20

Критическое осмысление имеющихся в экономической литературе подходов к определению содержания и обоснованию методики расчета относительной налоговой нагрузки, а также рассмотрение основных факторов, влияющих на уровень налогового гнета, позволяют предложить методику определения налоговой нагрузки, разработанную Минфином России.

В процессе выполнения дипломной работы проведены расчеты налоговой

нагрузки по следующим методикам: А.В. Трошина, Е.Т. Гурвич, Е.А. Кировой, М.И. Литвина, Т.К. Островенко (Таблица 30).

Таблица 30 - Результаты расчетов налоговой нагрузки с помощью различных методик

Методика	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Методика А.В. Трошина			
Налоговые издержки к добавленной стоимости	0,39	0,45	0,42
Методика Е.Т. Гурвича			
1. группа: НДС/ Выручка	0,14	0,18	0,1
2 группа: (взносы + НДСП) / ФОТ	0,26	0,27	0,25
3 группа: (НП + НИ) / Финансовый результат	0,3	1,2	- 1,29
Методика Е.А. Кировой			
Абсолютная налоговая нагрузка	190909	198006	224824
Относительная налоговая нагрузка	0,04	0,05	0,04
Методика М.И. Литвина			
Частный показатель $K_1 = \text{НДС} / \text{Выручка}$	0,14	0,18	0,1
Частный показатель $K_2 = \text{взносы} / \text{Затраты}$	0,04	0,04	0,03
Частный показатель $K_3 = \text{НДСП} / \text{ФОТ}$	0,13	0,14	0,12
Частный показатель $K_4 = \text{НИ} / \text{Среднегодовая стоимость имущества}$	0,02	0,02	0,02
Частный показатель $K_5 = \text{НП} / (\text{Выручка} - \text{затраты})$	0,05	0,05	0,14
Общий показатель НН	0,38	0,43	0,41
Методика Т.К. Островенко			
Налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта	0,077	0,062	0,061
Налоговая нагрузка на денежные ресурсы экономического субъекта	19,25	4,78	13,39
Налоговая нагрузка на собственный капитал экономического субъекта	0,241	0,228	0,224
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	1,119	1,138	1,125
Налоговая нагрузка в расчете на одного работника экономического субъекта	216696	226811	251481
Налоговая нагрузка на затраты по производству товаров (работ, услуг) экономического субъекта	0,095	0,078	0,077
Налоговая нагрузка на чистую прибыль организации	1,446	1,358	1,397

Провести аналогию между различными методиками расчета налоговой нагрузки невозможно, так как за базу исчисления взяты различные показатели, а также различен состав учитываемых налогов. Лишь некоторые частные показатели в различных методиках совпадают между собой. Так, например,

расчет показателя налоговой нагрузки на выручку по методике Е.Т. Гурвича и по методике М.И. Литвина.

Расчет налоговой нагрузки позволяет выявить уровень налогообложения конкретного экономического субъекта и на основе этих данных оптимизировать налогообложение предприятия.

Эффективность текущего налогового планирования можно оценить по отношению начисленных налогов к уплаченным.

В 2015 г. ЗАО «Хэргу» было уплачено 99,98% от суммы начисленных налоговых платежей, данный показатель по сравнению с 2013г. увеличился на 11 п.п. Повышение процента уплаты налоговых платежей положительно характеризуют ЗАО «Хэргу».

Таблица 31 - Уплата налоговых платежей ЗАО «Хэргу», тыс. руб.

Виды налогов	2013 г			2014 г			2015 г		
	Начислено	Уплачено	% уплаты	Начислено	Уплачено	% уплаты	Начислено	Уплачено	% уплаты
Земельный налог	3488	3450	98,91	7940	7935	99,94	7940	7950	100,13
Загрязнения окружающей среды	3979	3980	100,03	10146	10150	100,04	4560	4560	100,00
Налог на имущество	4151	4200	101,18	7635	7021	91,96	8965	8952	99,85
НДПИ	20783	20150	96,95	15472	15400	99,53	21540	21540	100,00
Пенсионное обеспечение	24317	23454	96,45	19179	19175	99,98	23577	23578	100,00
Медицинское страхование	13544	13500	99,68	10907	10100	92,60	12645	12651	100,05
В фонд социального страхования	2402	2402	100,00	2104	2104	100,00	2312	2312	100,00
Отчисления по страхованию от несчастных случаев	1324	1324	100,00	976	976	100,00	1564	1564	100,00
Итого взносов	41587	41520	99,84	33166	33146	99,94	40098	40000	99,76
Транспортный налог	8949	9000	100,57	23144	23200	100,24	10873	10900	100,25
НДС	78486	78200	99,64	90624	60522	66,78	104658	104659	100,00
Налог на прибыль	36953	36950	99,99	27965	27970	100,02	38690	38690	100,00
Итого	239963	238130	99,24	249258	217699	87,34	277422	277356	99,98

Таким образом, анализ налоговой нагрузки ЗАО «Хэргу» с помощью действующих методик расчета налогового бремени показал, что наибольшая налоговая нагрузка приходится на предприятие в 2014 г., а наименьшие налоговые издержки отмечаются в 2015 г. Максимальную налоговую нагрузку на деятельность оказывают налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций. Поэтому необходимо изыскать внутренние резервы для снижения налоговых обязательств по данным направлениям. Меньшую

налоговую нагрузку оказывают такие налоги, как транспортный и земельный.

3.3 Совершенствование учета расчетов по налогам и сборам в ЗАО «Хэргу»

Для ЗАО «Хэргу» оптимальным является выбор среднесрочного планирования. Это объясняется такими причинами, как сложность прогнозирования на длительный период, изменение налогового законодательства и экономической обстановки в стране.

Текущее налоговое планирование в ЗАО «Хэргу» сводится к разработке учетной политики и договорных отношений. С целью повышения эффективности налогового планирования ЗАО «Хэргу» можно предложить разрабатывать среднесрочные планы доходов и расходов. Так, необходимо ориентировать плановые показатели налоговых издержек на плановые финансовые показатели. Для этого предлагается ежегодно планировать уровень доходов и расходов предприятия.

Прогнозирование доходов и расходов предприятия, занимающегося добычей и реализацией золота, необходимо осуществлять с учетом цен на него.

Так, объемы производства на 2015 год в ЗАО «Хэргу» определены прогнозами геолого-разведочных служб на участках добычи. Объемы производства на 2015 год определяются состоянием запасов и лицензированием на использование недр.

По состоянию на 1.01.2015 г. на балансе ЗАО «Хэргу» в 8 месторождениях числится более 9 тонн запасов россыпного золота, распределенных в 8 лицензиях на пользование недрами. В 2015 г. предприятие ведет разработку 6 россыпей золота (6 лицензий на пользование недрами) и имеет следующую сырьевую базу (таблица 32 и 33).

Таблица 32 – Перечень лицензий на осуществление деятельности

Наименование объекта	Серия номер вид лицензии	Целевое назначение лицензии	Время получения лицензии	Срок окончания лицензии
а) Россыпное золото				
р. Харгу (нижнее течение)	БЛГ № 00703 БЭ	добыча	17.12.1997	31.12.2014 г
р. Большая Эльга	БЛГ № 00704 БЭ	разработка	17.11.1997 г.	31.12.2014 г.
р. Малая Эльга	БЛГ № 00705 БЭ	разработка	17.11.1997 г.	31.12.2015 г.
руч. Безымянный	БЛГ № 00708 БЭ	разработка	17.11.1997 г.	31.12 2015 г.
р. Харгу (верхнее течение)	БЛГ № 01174 БЭ	разработка	27.12.2000 г.	31.12.2014 г.
руч. Кера-Макит	БЛГ № 01258 БЭ	добыча	5.10.2001 г.	31.12.2014 г.
р. Верхняя Стойба	БЛГ № 11412 БЭ	разработка	23.02.2003 г.	31.12.2014 г.
р. Курумкан	БЛГ № 01537	разработка	5.02.2004 г.	31.12.2014 г.

Так, предприятие имеет запасы золота в разрабатываемых карьерах в размере 9134 кг. За 2016 год предполагается добыть 2516 кг. золота с учетом разработки и лицензии на добычу.

Таблица 33 – Состояние сырьевой базы предприятия и степень ее разведанности по состоянию на 01.01. 2015 г.

№ п/п	Наименование месторождения, агрегат добычи	Производительность на 2013 год		Проект, технгол. потери при добыче %	Проектное разубоживание при добыче %	Балансовые запасы категории А+В+С по состоянию на 1.01.2015 г.	Плановый объем добычи, кг. на 2015 год
		Проект, (без вскрыши) тыс. м3	Плановая (со вскрышой) (т. м3)				
1	2	3	4	5	6	7	8
а) Месторождения для дражной добычи							
1	р. Бол.Эльга --драга 85	800	950	6,7	4,0	520 103	0
2	р. Малая Эльга -- драга 86	400	630	6,8	3,4	502 206	0
3	р. Харгу (нижнее течение) - драга 112	600	840	6,1	4,2	6 532 811	1177,8
4	р. Селемджа - драга 112					84 11	0

5	р. Харгу (среднее течение) - драга 108					9 773 1872	11,6
6	р. Харгу - драга 112					4 506 496	44,0
7	р. Харгу (верхнее течение)-др-108+ др-1	950	640	7,9	6,0	6 365 1330	47,4
8	р. Средний Ингагли - драга 112					3 248 327	0
9	р. Верхняя Стойба - драга 93	400	620	7,0	5,4	25 310 2 764	0
10	р. Средняя Стойба - драга 93					769 89	0
Б) Месторождения для гидравлической добычи							
1	руч. Кера-Макит	316	680	6,9	26,8	61 16	1212,12
2	р. Курумкан	226	455	3,4	31,2	765 190	0
В) Месторождения для открытой раздельной добычи							
1	руч. Безымянный					380 248	3,2
2	терраса р. Б. Эльга					24 23	5,3
3	руч. Иловатый					55 195	2,7
4	руч. .Оканак					73 86	9,0
5	р. Верхняя Стойба					502 367	3,6
ВСЕГО: ЗАО«Хэргу»						9134	2516,72

С учетом определенного прогноза показателей доходов и расходов необходимо акцентировать внимание на оптимизации налогового бремени по налогу на прибыль, так как предполагаемый уровень прибыли до налогообложения значительно выше показателей предыдущих периодов.

Так, основной целью оптимизации налогообложения для ЗАО «Хэргу» является уменьшение или отсрочка выплат по налогу на прибыль в текущем периоде с помощью оптимизации доходов и расходов.

В настоящее время наименее рискованным методом оптимизации налогообложения помимо применения льгот, предусмотренных налоговым законодательством, является целенаправленное формирование учетной политики. Среди рискованных способов оптимизации – незавершенная квалификация организуемых сделок, использование организаций, применяющих специальные налоговые режимы, и трансфертное ценообразование.

Наиболее оптимально и менее рискованно минимизировать налог на прибыль для ЗАО «Хэргу» в краткосрочной перспективе за счет общих инструментов учетной политики.

Общие подходы к минимизации налога на прибыль предполагают формальное увеличение величины расходов, выведение части доходов из налоговой базы, поиск режимов, в которых возможно снижение ставки налога и применение льгот.

В настоящее время существуют множество различных инструментов оптимизации налогообложения, которые можно подразделить на две группы: общие и специальные (Рисунок 3).



Рисунок 3 - Инструменты оптимизации налогового бремени

Стоит отметить, что практически все способы налоговой оптимизации связаны с рисками дополнительного начисления налоговыми органами налогов, а также штрафов и пеней. Это обусловлено тем, что на практике налоговым органам трудно определить, какие действия налогоплательщиков являются правомерными и составляют предмет налоговой оптимизации, а какие неправомерными.

Компания может самостоятельно определить перечень прямых расходов, связанных с производством продукции. Выгодно отнести в состав косвенных расходов как можно больше своих затрат. Ведь их по общему правилу можно списать сразу в периоде возникновения. А вот прямые расходы относятся к затратам текущего отчетного или налогового периода по мере реализации

продукции, в стоимости которой они учтены. Соответственно, пока эта продукция не будет реализована, учесть прямые расходы по ней при расчете налога на прибыль нельзя.

Механизм распределения затрат к прямым и косвенным должен содержать экономически обоснованные показатели. Они определяются в первую очередь технологическим процессом. Способ отнесения затрат нужно закрепить в учетной политике.

Налоговый кодекс прямо не содержит положений, ограничивающих компании в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным. Но обычно инспекторы ссылаются на статью 318 НК РФ, где сказано, что включать в состав прямых расходов нужно именно те, которые «связаны с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)». Затраты признаются косвенными только тогда, когда нет реальной возможности отнести их к прямым.

Если какой-то вид затрат можно отнести непосредственно на изготавливаемый продукт, выполняемую работу или оказываемую услугу, то этот расход является прямым. Если расход можно отнести на продукт, работу или услугу только с помощью условно избранной базы распределения, то он уже считается косвенным.

Предположим, на оборудовании производится одновременно несколько видов продукции. Распределить сумму амортизации между ними можно только по условно выбранной базе. Сумма амортизации – косвенный расход. К прямым можно отнести только затраты сырья, материалов и оплату труда непосредственным исполнителям. Такой вывод делает и Минфин России в письме от 26 января 2006 г. № 03 - 03 - 04/1/60.

Наибольший удельный вес в прямых затратах ЗАО «Хэргу» занимают материальные затраты, при этом, согласно вышесказанному с учетом применения технологического процесса, затраты на упаковку можно отнести к косвенным. В учетной политике для целей налогообложения определен перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением

работ, оказанием услуг), аналогичный перечню, установленному п. 1 ст. 318 НК РФ. При решении вопроса об отнесении тех или иных затрат к прямым расходам организация учитывала специфику производства, особенности технологического процесса, виды сырья и материалов, образующих основу выпускаемой продукции. Поскольку расходы на упаковку не были указаны в качестве прямых в учетной политике, организация отнесла их в состав косвенных. Согласно технологическим регламентам, процесс производства золота завершается в тот момент, когда готовый металл выходит из литейного цеха. Упаковка и предпродажная подготовка (упаковка слитков) происходит по окончании производства готовой продукции.

Согласно положениям ГОСТов и технологических регламентов организации, упаковка обеспечивает защиту продукции от повреждений и потерь, от воздействия окружающей среды и загрязнений в процессе транспортировки, хранения и реализации.

Оценка налога на прибыль показала, что наименьшее влияние на него оказывают косвенные расходы, при этом доля прямых расходов значительна.

Споры налогоплательщиков с инспекторами по вопросу включения затрат на упаковку продукции в состав прямых или косвенных не утихают даже после принятия решения Президиума ВАС РФ по данной проблеме. ВАС РФ поддержал инспекцию, которая настаивала на включении таких затрат в состав прямых расходов. Тем не менее практика показывает: налогоплательщики иногда убеждают суд в том, что расходы на упаковку товара можно учесть в составе косвенных расходов. Эксперт в области налогообложения рассказывает о том, как налогоплательщикам это удается.

Суть спора

Организация занималась производством и оптовой торговлей бумагой, картоном и писчебумажными изделиями. Она включила затраты на упаковку готовой продукции (упаковочный материал, коробки) в состав косвенных расходов.

В ходе проверки инспекция пришла к выводу о том, что расходы на

упаковку являются прямыми и должны включаться в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции. Налоговый орган доначислил организации налог на прибыль, а также привлек ее к ответственности за неуплату налога на прибыль в виде взыскания штрафа. Не согласившись с решением инспекции, налогоплательщик обратился в суд.

Позиция налоговой инспекции

Организация неправомерно отнесла затраты на изготовление упаковки готовой продукции в состав косвенных расходов. Упаковка включена в производственный цикл и является его неотъемлемой частью. Затраты на упаковку следовало включать в состав прямых расходов с учетом остатков незавершенного производства и готовой продукции. Данное нарушение привело к завышению расходов, учтенных в проверяемом налоговом периоде, и к неуплате налога на прибыль (п. 1 ст. 254 и подп. 1 и 2 ст. 318 НК РФ).

Позиция налогоплательщика

В учетной политике для целей налогообложения определен перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), аналогичный перечню, установленному п. 1 ст. 318 НК РФ. При решении вопроса об отнесении тех или иных затрат к прямым расходам организация учитывала специфику бумажного производства, особенности технологического процесса, виды сырья и материалов, образующих основу выпускаемой продукции. Поскольку расходы на упаковку не были указаны в качестве прямых в учетной политике, организация отнесла их в состав косвенных.

Позиция суда

Согласно технологическим регламентам, процесс производства печатных бумаг и производства картона завершается в тот момент, когда готовое бумажное полотно, намотанное в рулоны, выходит из бумагоделательной машины. Упаковка и предпродажная подготовка (упаковка рулонов, резка и упаковка бумаги в пачки и коробки) происходит по окончании производства готовой продукции.

Согласно положениям ГОСТов и технологических регламентов организации, упаковка обеспечивает защиту продукции от повреждений и потерь, от воздействия окружающей среды и загрязнений в процессе транспортировки, хранения и реализации. Таким образом, инспекция не доказала, что упаковка продукции является ее необходимым компонентом. Кроме того, действующее налоговое законодательство дает налогоплательщику право самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Суд признал решение инспекции недействительным в части доначисления налога на прибыль и привлечения организации к ответственности за неуплату налога на прибыль в виде взыскания штрафа. Выводы суда содержатся в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20.06.2011 № А56-46595/2010.

Слово эксперту

В комментируемом деле суд пришел к выводу о том, что организация обоснованно отнесла затраты на производство упаковки к косвенным расходам. Как показывает практика, в подобных спорах важнее всего доказать, что у налогоплательщика есть основания относить затраты на приобретение (либо производство) упаковки или упаковочных материалов к косвенным расходам. В большой степени это зависит от вида деятельности, который осуществляет налогоплательщик.

По мнению автора, в комментируемом деле решающими оказались технологические особенности производства и реализации бумажных и картонных изделий, а также их упаковки. В данном случае основное назначение упаковки готовой продукции – обеспечение защиты продукции от повреждений и потерь при ее транспортировке и продаже конечному потребителю. Данная продукция может быть реализована и без упаковки, при этом ее качественные показатели останутся неизменными.

Нельзя не отметить противоречивость судебной практики в отношении

отнесения расходов на упаковку в состав косвенных расходов (см. обзор судебной практики). Позиция контролирующих органов по рассматриваемому вопросу также противоречива (см., например, письма УМНС по г. Москве от 14.05.2004 № 26-12/33179, от 15.09.2003 № 26-12/50798, от 04.03.2003 № 26-12/13048, письмо УМНС по Московской области от 30.07.2004 № 04-23/15005). Таким образом, при решении вопроса об отнесении материальных затрат к прямым либо косвенным расходам налогоплательщикам нужно выяснить:

- является ли упаковка неотъемлемой частью производимой продукции;
- предусмотрена ли упаковка циклом производства продукции.

При этом следует использовать стандарты, технологические регламенты, иные документы. Если упаковка является необходимым компонентом при производстве продукции, затраты на ее изготовление (либо приобретение) относятся к материальным расходам на приобретение сырья и материалов. Эти расходы придется учитывать как прямые, т. Е. распределять их между стоимостью незавершенного производства, готовой и отгруженной продукцией. Если же технологический процесс производства продукции не включает упаковывание (затаривание), т. Е. упаковка предназначена для уже произведенных товаров, то расходы на нее учитываются как косвенные.

Основная продукция ЗАО «Хэргу» - это золотые слитки массой от 1 до 1000 г.

Согласно ГОСТ Р 51572-2000 «Слитки золота мерные. Технические условия» от 1 сентября 2000 года каждый слиток в ЗАО «Хэргу» упаковывают в пакет из полиэтиленовой пленки по ГОСТ 10354. Слитки должны быть уложены рядами в деревянный ящик, изготовленный по нормативному документу. Каждый ряд должен быть отделен от следующего бумагой по ГОСТ 8273 и картоном по ГОСТ 9347. Ящики упаковывают в металлический контейнер.

Допускается поставлять ящики без упаковки в контейнер, в этом случае толщина стенки ящика должна быть не менее 10 мм и он может быть снабжен ручками.

Масса нетто каждого места должна быть не более 50 кг.

Допускается применение других упаковочных материалов и видов упаковки, обеспечивающих защищенность слитков от механических повреждений.

На каждый ящик наклеивают этикетку или ставят штамп с указанием номера спецификации и номера места, если он поставляется не в контейнере. Ящики маркируют по ГОСТ 14192 с указанием манипуляционного знака "Хрупкое. Осторожно".

Так, при реализации продукции в ЗАО «Хэргу» ежегодно образуются затраты на упаковку продукции, которые включаются в стоимость прямых материальных затрат в себестоимости продукции.

Таблица 34 – Оценка эффективности отнесения расходов на упаковку к косвенным

Показатель	2015 (тыс.руб)	Проект (тыс.руб)	Абсолютное отклонение
1	2	3	4
Остатки нереализованной продукции на начало периода	134273	134273	0
Стоимость произведенной продукции за год	3697104	3697104	0
Остатки нереализованной продукции на конец периода	97239	97239	0
Остатки прямых расходов на нереализованную продукцию	85410	76304	- 9160
В том числе материальные затраты	49720	40614	- 9106
В том числе затраты на упаковку	9106	0	- 9106
Стоимость реализованной продукции за год (выручка)	3734138	3734138	0
Расходы, связанные с реализацией, в том числе:	3490088	3499194	9106
- расходы, связанные с производством продукции за год	2274245	2170401	- 103844
в том числе материальные затраты	1591972	1488128	- 103844
в том числе затраты на упаковку	103844	0	- 103844
- косвенные расходы	844996	957946	112950
Внереализационные доходы	155823	155823	0
Внереализационные расходы	206427	206427	0
Налогооблагаемая прибыль	193446	184340	- 9106
Налог на прибыль	38689	36868	- 1821

Так, если ЗАО «Хэргу» признает затраты на упаковку готовой продукции

на косвенные расходы, их можно будет списывать полностью в том отчетном периоде, в котором они были понесены.

Законодательство дает налогоплательщику право самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Таким образом, если ЗАО «Хэргу» признает затраты на упаковку готовой продукции на косвенные расходы, их можно будет списывать полностью в том отчетном периоде, в котором они были понесены (таблица 26).

Суть метода заключается в том, что расходы на упаковку продукции, которые можно по технологическому регламенту отнести к косвенным были списаны в отчетном периоде, при этом все затраты на упаковку выбыли из прямых и были перенесены на косвенные. Эффективность мероприятия заключается в увеличении косвенных расходов и снижении налогооблагаемой базы, соответственно и налога на прибыль. Так, налог на прибыль можно снизить на 1821 тыс. рублей.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время процесс формирования в России эффективной, отвечающей требованиям рыночной экономики, системы налогообложения объективно привел к пониманию необходимости согласования достаточно интересов государства и налогоплательщиков. От решения этой проблемы во многом зависит нормальное выполнение государством функций пополнения и расходования бюджетных средств, дальнейшее развитие субъектов хозяйственной деятельности, а также экономики в целом. Механизмом, позволяющим решить вышеуказанную проблему, является налоговое планирование. Несмотря на то, что в существующей налоговой системе заложены определенные инструменты, позволяющие организациям изменять уровень своей налоговой нагрузки, одной из главных причин возникновения конфликтов между государственными контролирующими органами и налогоплательщиками является несовершенство правовой базы.

За весь период исследования в ЗАО «Хэргу» наблюдается рост объемов производства, рост доходов и прибыли. К тому же предприятие ежегодно получает субсидии из бюджета. С ростом имущественного потенциала, доходов и прибылей в ЗАО «Хэргу» возрастают и налоговые издержки. Так, рост налога на прибыль за три года составил 4,69%, а только в 2014 году он увеличился на 38%.

Рост прибыли и налога на прибыль в текущих периодах создают возможности налогового планирования.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы

документов налогового учета.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства.

Налоговое планирование можно рассматривать с точки зрения краткосрочного планирования (планирование авансовых платежей по налогу на прибыль), среднесрочного планирования (планирование на период от трех месяцев до одного года), долгосрочного планирования (планирование от одного года до пяти лет). Для ЗАО «Хэргу» оптимальным является выбор среднесрочного планирования. Это объясняется такими причинами, как сложность прогнозирования на длительный период, изменение налогового законодательства и экономической обстановки в стране.

Наиболее оптимально и менее рискованно минимизировать налог на прибыль для ЗАО «Хэргу» в краткосрочной перспективе нужно за счет общих инструментов учетной политики.

Так, совокупная налоговая нагрузка на доходы ЗАО «Хэргу» снизится в расчете на год, если ЗАО «Хэргу» признает затраты на упаковку готовой продукции в косвенных расходах, чтобы их можно было списывать полностью в том отчетном периоде, в котором они были понесены: налог на прибыль можно снизить на 1821 тыс. рублей.

В работе сделан вывод, что практически все способы налоговой оптимизации связаны с рисками дополнительного начисления налоговыми органами налогов, а также штрафов и пеней. Это обусловлено тем, что на практике налоговые органы требуют подтверждения правомерности действий налогоплательщиков, являющихся налоговой оптимизации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 23.05.2016)
2. Конституция Российской Федерации: офиц. текст. – М.: Приор, 2013. – 32с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31.06.2012 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 2012.
4. Абанин, М.А. Специальные налоговые режимы как инструмент налогового планирования // Хозяйство и право. – 2013. - № 10. – С. 76 – 86.
5. Абрамова Э.В. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения // Налоговое планирование. – 2014. - № 4. – С. 17 – 30.
6. Алексеева, М.М. Организация налогового планирования в российских компаниях // Финансовый менеджмент. – 2013. - № 1. – С. 20 – 33.
7. Александров, И. М. Возможности внутреннего налогового планирования хозяйствующих субъектов // Азиатско-тихоокеанская политика России. – Хабаровск: ДВАГС, 2013. – С. 10 – 14.
8. Блохин, К.М. Технология формирования налогового бюджета организации // Финансовый менеджмент. – 2013. - № 5. – С. 74 – 84.
9. Боброва, А.В. О критерии оптимального налогового бремени / А.В. Боброва // Общество и экономика. – 2013. - № 11 – 12. – С. 160 – 175.
10. Боброва, А.В. Проблемы применения комплексных схем оптимизации налогов // Финансы и кредит. – 2013. - № 8. – С. 43 – 50.
11. Брызгалин, А.В. Методы налоговой оптимизации / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, В.В. Брызгалин. - М.: Аналитика-Пресс, 2014. – 452С.
12. Брызгалин, А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. – 2014. – Первый выпуск. – С. 16 -22.
13. Викуленко, А.Е. Налогообложение и экономический рост России. - М.: Прогресс, 2014. – 220 с.

14. Гензель, П.П. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса) / П.П. Гензель, П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий, К.Ф. Шмелев - М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 2012. – 156С.
15. Гусов, В.С. Социальные проблемы налогообложения в России // Налоги. – 2013. – Первый выпуск. – С. 35 – 40.
16. Жданова, В.Ю. Специальный налоговый режим и налоговая льгота // Налоговая политика и практика. – 2014. - № 2. – С. 40 – 49.
17. Залесский, А.Б. Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения // Экономические и математические методы. – 2014. - № 1. – С. 39 – 55.
18. Зарипов, В.М. Уменьшение налогов – законное и незаконное // Налоговый вестник. – 2013. - № 2. – 104 – 107.
19. Ильин, А.В. Налоговая нагрузка в России // Финансы. – 2014. - № 12. – С. 14 – 19.
20. Кадушин, А.Н. Насколько сильно налоговое бремя в России // Финансы. – 2013. - № 7. – С. 15 – 21
21. Карбушев, Г.И. Учет расчетов с бюджетом // ЭКО. – 2013. - № 2. – С. 24 – 31.
22. Кикабидзе, Н.В. Общие принципы налогообложения в России и конституционного строя // Финансовое право. – 2014. - № 12. – С. 30 – 35.
23. Кириенко, А.П. Издержки налогообложения: проблемы измерения и оценки // Регион. – 2013. - № 4. – С. 106 – 119.
24. Киров, Е.С. Налоговая нагрузка: проблемы и пути решения // Экономист. – 2013. - № 5. – С. 32 – 37.
25. Кирова, Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. - 2014. - № 9. – С. 27 – 35.
26. Козлов, Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия // Финансовый менеджмент. - 2013. - № 1. - С. 28 - 34.
27. Колосов, А.Ф. Совершенствование специальных налоговых

режимов // Налоговая политика и практика. – 2014. - № 9. – С. 15 -28.

28. Кучеров, И.И. Налоговое право России. – М.: Юр. Инфор., 2014. – 214 с.

29. Липник, Л.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 2013. - № 5. – С. 55 – 59.

30. Мазуркевич, В.Ю. Исполнение обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // Финансовое право. – 2014. - № 10. – С. 15 – 20.

31. Мачехин, В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. – 2014. - № 10. – С. 45 – 50.

32. Митрофанов, Р.А. Перспективы и проблемы налогового планирования и налоговой оптимизации // Финансовый менеджмент. – 2014. - № 5 – С. 98 – 105.

33. Овсянников, М.А. Автореферат. Системы налогообложения доходов (прибыли) хозяйствующих субъектов оптово-розничной торговли. - 2013.- С.20

34. Осипова, Е.С. Налоговый потенциал в системе налоговых и межбюджетных отношений. – Хабаровск: ДВАГС, 2012. – 194с.

35. Осипова, Е.С. Эволюция и сущность налоговых отношений / Е.С. Осипова // Власть и управление России. – 2013. - № 4. – С. 85–93.

36. Оспанов, М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. - СПб: Изд-во СПбГУЭФ, 2012. – 297С.

37. Отмахова, Е.А. Изменения в приказ об учетной политике для целей налогового учета на 2015 год // Налоговый учет для бухгалтера. – 2014. - № 12. – С. 24 – 35.

38. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. - М.: Книжный мир, 2014. – 245с.

39. Пансков, В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы.– 2014. - № 11. - С. 17 - 25.

40. Пансков, В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. – М.: Международный центр финансово-экономического развития,

2012. – 240с.

41. Парыгина, В.А. Понятие и функции налогообложения // Современное право. – 2014. - № 10. – С. 2 -5.

42. Петров, А.В. Налоговая экономия: реальные решения. – М.: Бератор-Паблишинг, 2012. – 680С.

43. Пищик, Т.В. Методики и организация учёта и анализа налогов и других обязательных платежей на торговых предприятиях: проблемы и перспективы развития. – Мн.: БГЭУ, 2014. – 21с.

44. Ржаницына, В.С. Формирование налоговой политики организации // Бухгалтерский учет. – 2014. - № 22. – С. 29 – 34.

45. Савицкая, Г.В. Анализ эффективности деятельности предприятия. – М.: Новое знание. - 2012. 338с.

46. Савченко, В.Я. О методике определения налоговой нагрузки // Финансы. – 2014. - № 7. – С. 24 - 33.

47. Самохвалова, Ю.Н. Об изменениях в Налоговый кодекс Российской Федерации в 2013 году // Все о налогах. – 2014. - № 11. – С. 7 – 15.

48. Симкова, Н.В. Специальные налоговые режимы. – Ставрополь: СКСИ, 2014. – 124С.

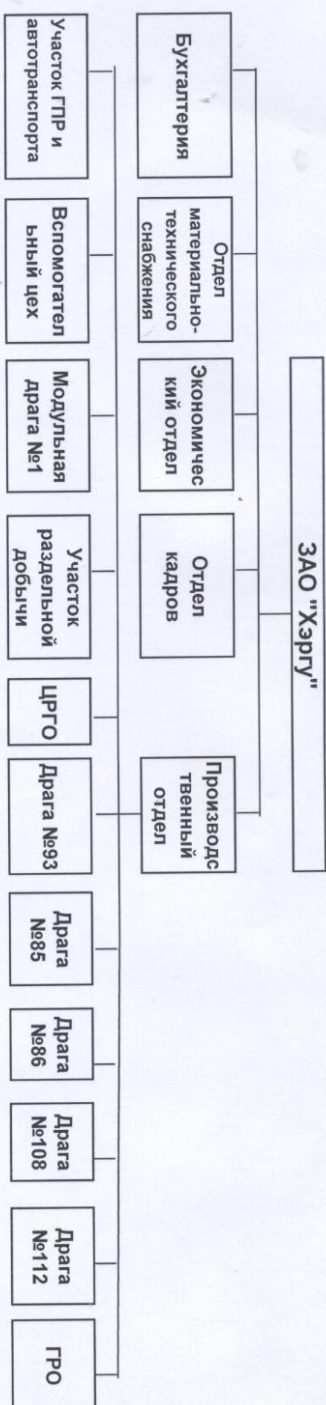
49. территориальные налоги [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – 10.11.2014. – Режим доступа: <http://subscribe.ru/archve/tax.procont/200704/23141101.html>. - (02.10.2015)

50. Уваров, К. В чем заключается оптимизация налогообложения?/ К. Уваров [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – 25.04.2015. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/consult/account/7405/>. – 03.10.2015.

51. Южина, С. Влияние налогообложения на финансовые результаты / С. Южина / [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – 12.12.2014. – Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/article/51932/>. – 22.11.2015.

СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРА ПРЕДПРИЯТИЯ



БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на 31 декабря 2015 г.

Организация (ЗАО "Хэргу"	по ОКПО	431361
Идентификационный номер налогоплательщика _____	ИНН	2801018878	
*Вид экономической деятельности _____	по		
золотодобыча _____	ОКВЭД	15.51.13	
**Организационно-правовая форма/форма собственности _____	открытое акционерное общество		
	по ОКОПФ/ОКФС		
Единица измерения: тыс. руб.	по ОКЕИ	384	
Местонахождение (адрес) _____	675028, Амурская область, город Благовещенск,		

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.	На 31 декабря 2013 г.
1	2	3	4	5
АКТИВ				
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы	1110			
Результаты исследований и разработок	1120			
Основные средства	1130	426447	404452	316797
Доходные вложения в материальные ценности	1140			
Финансовые вложения	1150	206309	215860	215125
Отложенные налоговые активы	1160	197	271	63
Прочие внеоборотные активы	1170	13348	35203	132322
ИТОГО по разделу I	1100	646301	655786	664307
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	1210	1125073	1477595	901552
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	33425	10376	1581
Дебиторская задолженность	1230	595137	743721	576884
Финансовые вложения	1240	68949	168000	224898
Денежные средства	1250	16790	41424	9917
Прочие оборотные активы	1260			
ИТОГО по разделу II	1200	1839374	2441116	1714832
БАЛАНС	1600	2485675	3096902	2379139

* Орган исполнительной власти заполняет строку в соответствии со следующими видами деятельности: сельское хозяйство, организации, обслуживающие сельское хозяйство, пищевая и перерабатывающая промышленность

** Орган исполнительной власти строку не заполняет

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.	На 31 декабря 2013 г.
ПАССИВ				
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	453500	453500	453500
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	()	()	()
Переоценка внеоборотных активов	1340			
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	2	2	2
Резервный капитал	1360	100	100	100
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	548976	414589	285810
ИТОГО по разделу III	1300	1002578	868191	793412
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1410	114536	237453	275949
Отложенные налоговые обязательства	1420	15101	12953	4943
Резервы под условные обязательства	1430			
Прочие обязательства	1450			
ИТОГО по разделу IV	1400	129637	250405	280892
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1510	1068370	1619974	1054422
Кредиторская задолженность	1520	275990	358311	304405
Доходы будущих периодов	1530			
Резервы предстоящих расходов	1540		21	8
Прочие обязательства	1550	9100		
ИТОГО по разделу V	1500	1353460	1978306	1358835
БАЛАНС	1700	2485675	3096902	2379139

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

" ____ " _____ 2016 г.



ИНН 280150001

КПП 280150001 Стр. 3

Лист 02

Расчет налога на прибыль организаций

Признак налогоплательщика (код) 1 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
 2 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
 3 3 - резидент особой экономической зоны

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
г реализации (стр. 040 Прил. 1 к Листу 02)	010	3 7 3 4 1 3 7 7 8 8 - - - - -
зачисленные доходы (стр. 100 Прил. 1 к Листу 02)	020	1 5 5 8 2 2 8 4 4 - - - - -
уменьшающие сумму доходов от реализации (стр. 130 Прил. 2 к Листу 02)	030	3 4 9 0 0 8 7 7 1 4 - - - - -
зачисленные расходы (стр. 200 + стр. 300 Прил. 2 к Листу 02)	040	2 0 6 4 2 7 0 4 9 - - - - -
стр. 360 Прил. 3 к Листу 02)	050	- - - - - - - - - - -
убыток (убыток) (стр. 010 + стр. 020 - стр. 030 - стр. 040 + стр. 050)	060	1 9 3 4 4 5 8 6 9 - - - - -
исключаемые из прибыли	070	- - - - - - - - - - -
полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке 10 процентов	080	- - - - - - - - - - -
убыток, предусмотренных законодательством Российской Федерации	090	- - - - - - - - - - -
налоговая база стр. 070 - стр. 080 - стр. 090 + стр. 100 Листов 05 + стр. 530 Листа 06)	100	1 9 3 4 4 5 8 6 9 - - - - -
убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за налоговый период (стр. 150 Прил. 4 к Листу 02)	110	- - - - - - - - - - -
налоговая база для исчисления налога стр. 110)	120	1 9 3 4 4 5 8 6 9 - - - - -
исчисленный в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК))	130	- - - - - - - - - - -
ставка налога на прибыль - всего (%)	140	2 0 . - -
исчисленный в бюджет субъекта Российской Федерации	150	2 . - -
исчисленный в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК)	160	1 8 . - -
исчисленный в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК)	170	- - . - -
исчисленный налог на прибыль - всего	180	3 8 6 8 9 1 7 3 - - - - -
исчисленный в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК)	190	3 8 6 8 9 1 7 - - - - -
исчисленный в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК)	200	3 4 8 2 0 2 5 6 - - - - -



2 3 1 0 8 1 0 2 0 - -
 КПП 2 8 0 1 5 0 0 0 1 Стр. 2

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика
 1.1. для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль организаций.

Признак налогоплательщика (код) 1 - организация, не относящаяся к указанным по коду 2
 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код по ОКАТО	010	1 0 4 0 1 0 0 0 0 0 0 0
Федеральный бюджет		
Код бюджетной классификации	030	1 8 2 1 0 1 0 1 0 1 1 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Сумма налога к доплате	040	1 2 2 8 9 4 4 - - - - - - - -
Сумма налога к уменьшению	050	- - - - - - - - - - - - - -
Бюджет субъекта Российской Федерации		
Код бюджетной классификации	060	1 8 2 1 0 1 0 1 0 1 2 0 2 1 0 0 0 1 1 0
Сумма налога к доплате	070	1 0 2 4 5 0 9 1 - - - - - - - -
Сумма налога к уменьшению	080	- - - - - - - - - - - - - -

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

_____ (подпись) 05.05.2015 _____ (дата)



ИНН 2801081020--

КПП 280150001 Стр. 12

Приложение № 5 к Листу 02

Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения

Налогоплательщики, не имеющие обособленных подразделений,

Приложение № 5 к Листу 02 не представляют

Признак налогоплательщика (код) 1 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
3 - резидент особой экономической зоны

эт составлен: 2 1 - по организации без входящих в нее обособленных подразделений
2 - по обособленному подразделению
3 - по обособленному подразделению, закрытому в течение текущего налогового периода
4 - по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации

Обособленное подразделение

КПП	Наименование
3802001	г. Владивосток
0	

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)																		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10									
Налоговая база в целом по организации	030	1	9	3	4	4	5	8	6	9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
в том числе без учета закрытых в течение текущего налогового периода обособленных подразделений	031	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
налоговой базы (%)	040	0	-	-	.	9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Налоговая база, исходя из доли	050	1	7	4	1	0	1	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
доля налога (%) в бюджет субъекта Российской Федерации (%)	060	1	8	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
сумма налога	070	3	1	3	3	8	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
сумма налога в бюджет субъекта Российской Федерации	080	6	8	9	0	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и учитываемая в уплату налога	090	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
сумма налога к доплате	100	2	4	4	4	7	9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
сумма налога к уменьшению	110	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ежемесячные авансовые платежи в квартале, следующем за отчетным периодом	120	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ежемесячные авансовые платежи на I квартал следующего налогового периода	121	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-



ИНН 2801081020--

КПП 280150001 Стр. 10

Приложение № 3 к Листу 02 (продолжение)

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
Выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы	180	-
Расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг), имущественных прав в текущем отчетном (налоговом) периоде	190	-
Сумма убытков текущего отчетного (налогового) периода по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы	200	-
в том числе убытки, не учитываемые для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде	201	-
Доходы учредителя доверительного управления, полученные в рамках договора доверительного управления имуществом (п. 3 ст. 276 НК)	210	-
Расходы учредителя доверительного управления, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (п. 3 ст. 276 НК)	220	-
Убытки, полученные в отчетном (налоговом) периоде в рамках договора доверительного управления имуществом (п. 4 ст. 276 НК)	230	-
Цена реализации права на земельный участок	240	-
Сумма не возмещенных налогоплательщику затрат, связанных с приобретением права на земельный участок	250	-
Убыток от реализации права на земельный участок	260	-
Итого выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (сумма строк 030, 070, 100, 110, 180, 210, 240 Прил. 3 к Листу 02)	340	8 4 5 7 9 3 - - - - - - - - - -
Итого расходы по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (сумма строк 040, 080, 120, 130, 190, 220, 250 Прил. 3 к Листу 02)	350	5 5 8 7 0 9 - - - - - - - - - -
Убытки по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (сумма строк 060, 090, 150, 160, 201, 230, 260 Прил. 3 к Листу 02)	360	0 - - - - - - - - - -



ИНН 2 8 0 1 0 8 1 0 2 0 - -
 КПП 2 8 0 1 0 0 0 1 Стр 9

Приложение № 3 к Листу 02

Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым
 учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 264.1, 268, 275.1, 276, 279, 323 НК
 (за исключением отраженных в Листе 05)

Налогоплательщики, не осуществляющие операции,
 подлежащие отражению в Приложении 3 к Листу 02,
 данное Приложение не представляют

Признак налогоплательщика (код) 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
 3 - резидент особой экономической зоны

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
а) объектов реализации амортизируемого имущества - всего	010	6 - - - - - - - - - - - - - -
б) объектов, реализованных с убытком	020	- - - - - - - - - - - - - -
в) объектов реализации амортизируемого имущества	030	8 4 5 7 9 3 - - - - - - - -
г) стоимость реализованного амортизируемого имущества и связанные с его реализацией	040	5 5 8 7 0 9 - - - - - - - -
д) объектов реализации амортизируемого имущества (без учета реализованных с убытком)	050	2 8 7 0 8 4 - - - - - - - -
е) объектов реализации амортизируемого имущества (без учета объектов, связанных с прибылью)	060	- - - - - - - - - - - - - -
ж) объектов реализации права требования долга как реализация объектов оказания услуг	070	- - - - - - - - - - - - - -
з) объектов реализации права требования долга при его реализации объектов оказания услуг	080	- - - - - - - - - - - - - -
и) объектов реализации права требования долга как реализация объектов оказания услуг	090	- - - - - - - - - - - - - -
к) объектов реализации права требования долга:		
а) истечения срока платежа (п. 1 ст. 279 НК)	100	- - - - - - - - - - - - - -
б) истечения срока платежа (п. 2 ст. 279 НК)	110	- - - - - - - - - - - - - -
в) объектов реализации права требования долга:		
а) истечения срока платежа (п. 1 ст. 279 НК)	120	- - - - - - - - - - - - - -
б) истечения срока платежа (п. 2 ст. 279 НК)	130	- - - - - - - - - - - - - -
г) объектов реализации права требования в соответствии со статьей 279		
1: размер убытка, соответствующий сумме процентов, исчисленных в соответствии со статьей 269 НК	140	- - - - - - - - - - - - - -
2: размер убытка, превышающий сумму процентов, исчисленных в соответствии со статьей 269 НК	150	- - - - - - - - - - - - - -
3: убыток от реализации права требования долга	160	- - - - - - - - - - - - - -
в том числе убыток от реализации права требования долга, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода	170	- - - - - - - - - - - - - -



ИПП 2 8 0 1 0 8 1 1 0 2 0 - -

КПП 2 8 0 1 5 0 0 0 1 Стр. 8

Приложение № 2 к Листу 02 (продолжение)

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
равниваемые к внереализационным расходам - всего	300	- - - - -
: убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	301	- - - - -
здежных долгов, а в случае, если налогоплательщик ранее о создании резерва по сомнительным долгам, суммы х долгов, не покрытые за счет средств резерва	302	- - - - -



ИНН 2 8 0 1 0 8 1 0 2 0 - -
 КПП 2 8 0 1 5 0 0 0 1 Стр 7

Приложение № 2 к Листу 02 (продолжение)

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
инные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. зных бумаг профессиональными участниками рынка	070	- - - - - - - - - - - - - - - -
ения от максимальной (расчетной) цены	071	- - - - - - - - - - - - - - - -
эрациям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (стр. 350 / 02)	080	5 5 8 7 0 9 - - - - - - - - - -
в прошлых лет по объектам обслуживающих производств ючая объекты жилищно-коммунальной и социально-эры, учитываемые в уменьшение прибыли текущего огового) периода, полученной по указанным видам	090	- - - - - - - - - - - - - - - -
от реализации амортизируемого имущества, относящаяся ущего отчетного (налогового) периода	100	3 7 0 7 3 7 5 - - - - - - - - - -
от реализации права на земельный участок, относящаяся ущего отчетного (налогового) периода	110	- - - - - - - - - - - - - - - -
ки, уплачиваемая покупателем предприятия как го комплекса, относящаяся к расходам текущего отчетного эриода	120	- - - - - - - - - - - - - - - -
иных расходов (сумма строк 010, 020, 040, 059 - 120)	130	3 4 9 0 0 8 7 7 1 4 - - - - - -
зации за отчетный (налоговый) период, начисленная:		
этом	131	5 9 7 6 9 4 1 4 - - - - - - - - - -
е по нематериальным активам	132	- - - - - - - - - - - - - - - -
методом	133	- - - - - - - - - - - - - - - -
е по нематериальным активам	134	- - - - - - - - - - - - - - - -
ения амортизации, отраженный в учетной политике: ? - нелинейный)	135	-
ионные расходы - всего	200	2 0 6 4 2 7 0 4 9 - - - - - -
4де процентов по долговым обязательствам любого вида, процентов, начисленных по ценным бумагам и иным вам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком	201	1 7 1 9 6 6 5 8 2 - - - - - -
созданию резерва предстоящих расходов, направляемых спечивающие социальную защиту инвалидов	202	- - - - - - - - - - - - - - - -
ализации права требования долга, относящийся к дионным расходам текущего отчетного (налогового)	203	- - - - - - - - - - - - - - - -
ликвидацию выводимых из эксплуатации основных списание нематериальных активов, на ликвидацию завершенного строительства и иного имущества, охрану е аналогичные работы	204	1 1 7 0 7 8 4 6 - - - - - - - - - -
ни и иные санкции за нарушение договорных или долговых в, возмещение причиненного ущерба	205	8 1 2 2 7 5 - - - - - - - - - -
пученные профессиональными участниками рынка ценных ствляющими дилерскую деятельность, включая банки, им с финансовыми инструментами срочных сделок не мися на организованном рынке	206	- - - - - - - - - - - - - - - -



ИНН 2801081020--
 КПП 280150001 Стр 6

Приложение № 2 к Листу 02

Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам

Признак налогоплательщика (код) 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3
 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
 3 - резидент особой экономической зоны

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)
1	2	3
ые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, ам	010	2 2 7 4 2 4 5 4 6 6 - - - - -
ые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, оптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) де, относящихся к реализованным товарам	020	2 5 0 8 7 0 6 7 4 - - - - -
зм числе стоимость реализованных покупных товаров	030	2 0 7 8 9 4 8 0 1 - - - - -
нные расходы - всего числе:	040	8 4 4 9 9 6 4 3 3 - - - - -
умы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном онадательством Российской Федерации о налогах и сборах, за лючением налогов, перечисленных в статье 270 НК	041	3 2 3 3 8 4 3 8 - - - - -
ходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым кта 9 статьи 258 НК в размере:		
не более 10%	042	- - - - -
не более 30%	043	1 0 7 4 7 5 8 0 - - - - -
ходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, ользующим труд инвалидов, согласно пп. 38 п. 1 ст. 264 НК	045	- - - - -
ходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, аже налогоплательщиков - учреждений, единственными ственниками имущества которых являются общественные анизации инвалидов, согласно пп. 39 п. 1 ст. 264 НК	046	- - - - -
ходы на приобретение права на земельные участки, указанные унктах 1 и 2 ст. 264.1 НК, признаваемые расходами отчетного огового) периода, - всего	047	- - - - -
в них при признании расходов:		
течение срока, определенного налогоплательщиком (но не менее 5 вт)	048	- - - - -
размере, не превышающем 30% налоговой базы предыдущего ологового периода	049	- - - - -
течение срока, установленного договором при приобретении змельного участка на условиях рассрочки	050	- - - - -
течение срока действия договора аренды земельного участка, не длежащего государственной регистрации	051	- - - - -
ходы на НИОКР	052	- - - - -
том числе не давшие положительного результата	053	- - - - -
ммы по стр. 052 расходы на НИОКР по перечню, установленному ительством Российской Федерации	054	- - - - -
том числе не давшие положительного результата	055	- - - - -
юсть реализованных имущественных прав (кроме прав требований указанных в Прил. 3 к Листу 02)	059	- - - - -
приобретения реализованного прочего имущества и расходы, нные с его реализацией	060	1 1 5 7 0 9 0 5 7 - - - - -
юсть чистых активов предприятия, реализованного как ственный комплекс	061	- - - - -



ИНН 2801081020

КПП 280900001 Стр. 5

Приложение № 1 к Листу 02

Доходы от реализации и внереализационные доходы

Показатели	Код строки	Сумма (руб.)														
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	0					
Признак налогоплательщика (код) <input checked="" type="checkbox"/> 1		1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2 и 3 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель 3 - резидент особой экономической зоны														
Доходы от реализации - всего	010	3	7	3	3	2	9	1	9	9	5	-	-	-	-	-
в том числе:																
Доходы от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	3	3	2	3	0	6	0	3	3	6	-	-	-	-	-
Доходы от реализации покупных товаров	012	2	7	7	4	4	2	1	4	3	-	-	-	-	-	-
Доходы от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации прав требований долга, указанных в Прил. 3 к Листу 02	013	1	0	5	1	8	1	3	-	-	-	-	-	-	-	-
Доходы от реализации прочего имущества	014	1	3	1	7	3	7	7	0	3	-	-	-	-	-	-
Доходы от реализации (выбытия, в т.ч. доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг - всего	020	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
в том числе сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, ниже:																
суммы отклонения (расчетной) цены сделок на организованном рынке ценных бумаг	021	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
суммы отклонения (расчетной) цены сделок на неорганизованном рынке ценных бумаг	022	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Доходы от реализации предприятия как имущественного комплекса	023	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Доходы от реализации по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (стр. 340 Прил. 3 к Листу 02)	030	8	4	5	7	9	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого доходов от реализации (стр. 010 + стр. 020 + стр. 023 + стр. 030)	040	3	7	3	4	1	3	7	7	8	8	-	-	-	-	-
Внереализационные доходы - всего	100	1	5	5	8	2	2	8	4	4	-	-	-	-	-	-
в том числе:																
доходы от реализации имущества, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	101	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
доходы от реализации имущества, выявленного в отчетном (налоговом) периоде:																
стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств	102	4	0	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
стоимости безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (кроме указанных в статье 251 НК)	103	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации	104	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
стоимости восстановленных расходов на капитальные вложения в отчетном (налоговом) периоде в соответствии с абзацем четвертым пункта 9 статьи 258 НК	105	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
стоимости, полученные профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность, включая банки, операции с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке	106	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-



ИНН 2 8 0 1 0 8 1 0 2 0 - -
 КПП 2 8 0 3 0 0 0 1 Стр. 4

Лист 02 (продолжение)

Показатели 1	Код строки 2	Сумма (руб.) 3
сленных авансовых платежей за отчетный (налоговый)	210	2 6 3 9 9 7 3 1 - - - - -
ьный бюджет	220	2 6 3 9 9 7 3 - - - - -
убъекта Российской Федерации	230	2 3 7 5 9 7 5 8 - - - - -
а, выплаченная за пределами Российской Федерации и ая в уплату налога согласно порядку, установленному НК	240	- - - - -
ьный бюджет	250	- - - - -
убъекта Российской Федерации	260	- - - - -
га на прибыль к доплате		
ьный бюджет (стр. 190 - стр. 220 - стр. 250)	270	1 2 2 8 9 4 4 - - - - -
убъекта Российской Федерации (стр. 200 - стр. 230 - стр. 260)	271	1 1 0 6 0 4 9 8 - - - - -
га на прибыль к уменьшению		
ьный бюджет (стр. 220 + стр. 250 - стр. 190)	280	0 - - - - -
убъекта Российской Федерации (стр. 230 + стр. 260 - стр. 200)	281	0 - - - - -
есячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в зующем за текущим отчетным периодом	290	- - - - -
ьный бюджет	300	- - - - -
убъекта Российской Федерации	310	- - - - -
есячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в I ующего налогового периода	320	- - - - -
ьный бюджет	330	- - - - -
убъекта Российской Федерации	340	- - - - -