

005002295

ЛВЗ

ТАНЫГИНА Ольга Алексеевна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА
ПРИБЫЛИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальности: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"
08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

17 НОЯ 2011

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2011

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

- Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Миронова Ольга Алексеевна
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Коновалова Ирина Рафаиловна
- кандидат экономических наук
Нигматулина Эльмира Фаритовна
- Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Пермский государственный
национальный исследовательский университет"

Защита состоится 26 ноября 2011 года в 10⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 25 октября 2011 года.

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент



Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Кризис в мировой экономике, начавшийся в 2008 году, расставил акценты государств в разработке и реализации всех аспектов политики, обязывающие всех субъектов хозяйствования к разработке стратегии нового типа и совершенствованию системы управления важнейшими сферами деятельности. Экономический потенциал, которым располагает каждое предприятие, используется им для решения текущих и стратегических задач, в числе которых важнейшей задачей является обеспечение стабильно прибыльной работы. Учет, контроль и анализ факторов прибыли и рентабельности предприятия традиционно представляют важнейшие информационные плоскости управления, на которых посредством методического инструментария и интерпретации показателей формируется необходимая для принятия решений информация.

Особенности кризиса 2008 года с новой остротой поднимают вопрос о порядке и инструментах формирования и реализации хозяйственной политики не только государства, но и каждого экономического субъекта – организации. Подчиняясь законам экономического развития, с одной стороны, и политике налогообложения государства, – с другой, организации стремятся найти "компромисс" между задачами экономического развития, увеличения оборота основной деятельности, получения прибыли, и налоговой нагрузкой, испытываемой на законодательных условиях и зачастую непосильной из-за нехватки оборотных средств.

Прибыль как объект учета и как объект налогообложения рассматривается в ракурсе разных теоретических подходов: бухгалтерская прибыль и налоговая прибыль; что подразумевает под собой применение разных методических подходов к их определению. Разница, возникающая при исчислении этого показателя для разных целей – учета и налогообложения, требует внимательности в управлении и контроле формируемой информации для управления. Несовершенство систем управления и недостаточное методическое обеспечение самих видов учета прибыли, связанное с многообразием видов деятельности организаций, разными налоговыми режимами и другими факторами, усложняет процесс формирования методического обеспечения бухгалтерского и налогового учета.

В торговле, осуществляемой организациями разных правовых форм деятельности и форм собственности, в разных сегментах внутреннего и внешнего рынка, управление прибылью является основной тактической и стратегической задачей. Адекватность управления требованиям развития торгового бизнеса и отражения его результатов в системе бухгалтерского и налогового учетов в рамках отечественных и зарубежных стандартов учета и формирования отчетности является основой успешного противостояния кризисным явлениям в будущем. Поэтому необходимость развития методического обеспечения бухгалтерского и налогового учета прибыли торговых организаций очевидна и актуальна.

Степень изученности проблемы. В экономической литературе опубликовано немало трудов, посвященных проблемам взаимодействия бухгалтерского и налогового учета, вопросам управления прибылью, в том числе в торговых организациях.

В работах, посвященных развитию теории и методологии бухгалтерского и налогового учета, вопросы формирования и управления прибылью, отражения этого показателя в отчетности исследованы с разных сторон П.С. Безруких, Е.А.Еленевской, О.В. Ефимовой, Б.Т. Жарылгасова, Г.Е.Каратаевой, В.В. Ковалевым, В.Я. Кожиновым, Н.П. Кондраковым, И.В.Коноваловой, Л.И. Куликовой, М.И. Кутером, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, В.Ф. Палием, В.И. Петровой, Л.В. Поповой, Я.В.Соколовым, А.Е. Суглобовым и другими учеными.

В зарубежной экономической литературе разнообразные теоретические и практические аспекты учета и применения норм международных стандартов при формировании показателей отчетности нашли свое отражение в трудах отечественных и зарубежных авторов: А.С. Бакаева, Л.А. Бернштейна, Е.С.Хендриксена, М.Ф. Ван Бреда, Р.Г.Каспиной, Е.И.Мизиковского, В.Я.Соколова, Л.З.Шнейдмана и многих других.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является разработка комплекса теоретических вопросов и методического обеспечения бухгалтерского и налогового учета прибыли торговых организаций.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- выявить особенности формирования учетной информации в торговых организациях и обосновать ее роль в управлении прибылью;
- уточнить содержание базовых методических положений бухгалтерского учета прибыли и направления их развития в торговых организациях;
- определить особенности формирования методического обеспечения учета налогооблагаемой прибыли в условиях использования разных налоговых режимов;
- построить концептуальную модель бухгалтерской прибыли, отвечающую требованиям управления торговой организации;
- выделить и развить положения международных стандартов по отражению показателей прибыли в бухгалтерском учете российских торговых организаций;
- уточнить содержание, критерии признания и подходы к оценке издержек обращения в налоговом учете торговых организаций;
- разработать методику налогового учета прибыли на основе использования аналитических данных бухгалтерского учета.

Область исследований. Выбранная тема исследования соответствует научным направлениям ВАК по специальностям 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит", 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования явилась деятельность организаций торговли, порядок формирования прибыли в бухгалтерском и налоговом учете. Объектом исследования послужили практические материалы, разработки, примеры применения методов бухгалтерского и налогового учета издержек обращения и прибыли, влияющих на их формирование факторов в практике торговых организаций. Использованы бухгалтерская и статистическая отчетность, данные хозяйственной деятельности торговых организаций Республики Марий Эл.

Теоретической и методологической основой диссертации послужили труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам бухгалтерского учета затрат и прибыли, экономического анализа финансовых результатов деятельности организаций, периодические издания по вопросам бухгалтерского и нало-

гового учета прибыли. В работе использованы международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), законодательство Российской Федерации и нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету и налогообложению.

В процессе исследования применялись следующие общенаучные методы: анализ и синтез, моделирование, конкретизация и абстрагирование, классификация, группировка, системный и комплексный подходы к получению доказательств, а также абстрактно-логические методы исследования.

Научная новизна проведенного исследования заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов по формированию и развитию методического обеспечения бухгалтерского и налогового учета прибыли торговых организаций. Основные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

- выявлены особенности формирования учетной информации в торговых организациях, связанные с: направлениями государственного регулирования торговой деятельности; спецификой разных видов торговой деятельности, предусматривающих широкое использование договоров о сделках на внутреннем и внешнем рынках; показано влияние факторов микро- и макросреды первого и второго уровня на деятельность российских торговых организаций; обоснована роль учетной информации в управлении прибылью торговой организации;

- уточнено содержание базовых методических положений бухгалтерского учета прибыли: учетной политики; учета и определения показателей прибыли в зависимости от применяемых способов их расчета; учета транспортно-заготовительных расходов и порядка их включения в стоимость реализованных товаров; учета товарных потерь при применении норм естественной убыли; и корректировки отчета о прибылях и убытках в соответствии с отражением в учете постоянных и временных разниц;

- построена концептуальная модель бухгалтерской прибыли, отвечающая требованиям управления торговой организации;

- выделены ключевые положения международных стандартов, касающиеся отражения показателей прибыли в бухгалтерском учете и даны предложения по их развитию в российских ПБУ;

по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

- выявлены особенности формирования методического обеспечения учета налогооблагаемой прибыли в условиях использования разных налоговых режимов торговыми организациями;

- уточнено содержание, критерии признания и подходы к оценке издержек обращения в налоговом учете торговых организаций;

- разработана методика налогового учета прибыли на основе использования аналитических данных бухгалтерского учета, отличающаяся формулировкой цели по управлению прибылью, обоснованным информационным обменом данными для определения достоверности налоговой базы.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в систематизации и обоснованности теоретических вопросов и методов, составляющих научно обоснованное методическое обеспечение бухгалтерского и налогового учета прибыли.

Практическая значимость заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы в практике работы торговых организаций и организаций других отраслей, в деятельности которых используются торговые операции. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут послужить методической основой учетно-аналитического обеспечения управления прибылью.

Апробация результатов исследования. Основные положения исследования были доложены на всероссийских, региональных и межвузовских научно-методических конференциях в Марийском государственном техническом университете, Марийском государственном университете. Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 8 публикациях авторским объемом 3,3 печ. л., среди которых три работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Отдельные положения диссертации внедрены в практику торговых организаций холдинга ООО "Доктор Май Трейдинг", осуществляющих свою деятельность на территории Республики Марий Эл и за ее пределами.

Научные разработки по теме исследования и авторские методики используются в учебном процессе в Марийском государственном техническом университете при проведении занятий со студентами специальности "Налоги и налогообложение", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит".

Структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, иллюстрирована таблицами и рисунками, имеет следующее содержание:

Введение

1. Проблемы формирования методического обеспечения управления прибылью торговых организаций

1.1. Особенности формирования учетной информации в торговых организациях и ее роль в управлении прибылью

1.2. Содержание методического обеспечения бухгалтерского учета прибыли торговых организаций

1.3. Формирование методического обеспечения учета прибыли в условиях разных налоговых режимов

2. Развитие бухгалтерской концепции учета прибыли в торговых организациях

2.1. Концептуальная модель бухгалтерской прибыли торговой организации

2.2. Требования международных стандартов к отражению в бухгалтерском учете показателей прибыли

3. Развитие методики налогового учета прибыли в торговых организациях

3.1. Признание и оценка издержек обращения и иных расходов в налоговом учете

3.2. Методика налогового учета прибыли в торговых организациях

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Выявлены особенности формирования учетной информации в торговых организациях, связанные с: направлениями государственного регулирования торговой деятельности; спецификой разных видов торговой деятельности, предусматривающих широкое использование договоров о сделках на внутреннем и внешнем рынках; показано влияние факторов микро- и макросреды первого и второго уровня на деятельность российских торговых организаций; обоснована роль учетной информации в управлении прибылью торговой организации.

При существующих методических различиях определения налоговой базы налога на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете первостепенное значение приобретает порядок признания и отражения расходов организаций, состав которых сложен, а механизм формирования характеризуется недостаточной развитостью методического инструментария. Особенно это касается деятельности российских торговых организаций, показатели развития которых приведены в таблице 1.

Таблица 1. Динамика показателей развития торговых организаций¹

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1. Организации, осуществляющие торговлю автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт, тыс.	38,1	44,0	52,1	56,3	55,4	72,6
2. Организации оптовой торговли, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами, тыс.	389,8	398,6	460,0	462,3	417,3	560,5
3. Организации розничной торговли и ремонту бытовых изделий и предметов личного пользования, тыс.	129,0	133,3	182,5	169,8	178,9	216,1
4. Индивидуальные предприниматели в розничной торговле, тыс. человек	1080,0	1437,4	1525,6	1695,1	1742,6	1757,1
5. Розничные рынки, тыс.	6,4	5,8	5,9	3,9	3,7	3,5
6. Число торговых мест на рынках, тыс.	969,6	1214,1	1203,2	1051,2	1021,6	971,0
7. Оборот оптовой торговли, включая торговлю через агентов (кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами) (млн. руб.)	10251,7			24273,6	21104,4	
8. Среднегодовая численность работников (тыс. чел.)	2265			2769	2636	
9. Оборот розничной торговли, всего (млрд. руб.)	7041	8712	10869	13921	14603	

В этой связи важным является содержание информации, формируемой в учетных системах, которая играет главную роль в управлении прибылью. Спе-

¹ Таблица составлена по данным статистического сборника "Россия в цифрах", 2010 г. – С. 353-355

цифика организации торговой деятельности, содержания оптового и розничного бизнеса накладывают важность понимания правил не только бухгалтерского учета прибыли, но и трансформации этих правил в рамках налогового, таможенного и валютного законодательства.

В диссертации выделены ключевые особенности торговой деятельности, регулируемой федеральным законодательством, в рамках которой торговые организации самостоятельно определяют вид, форму, способ торговли, специализацию и иные условия торговой деятельности (рис. 1).

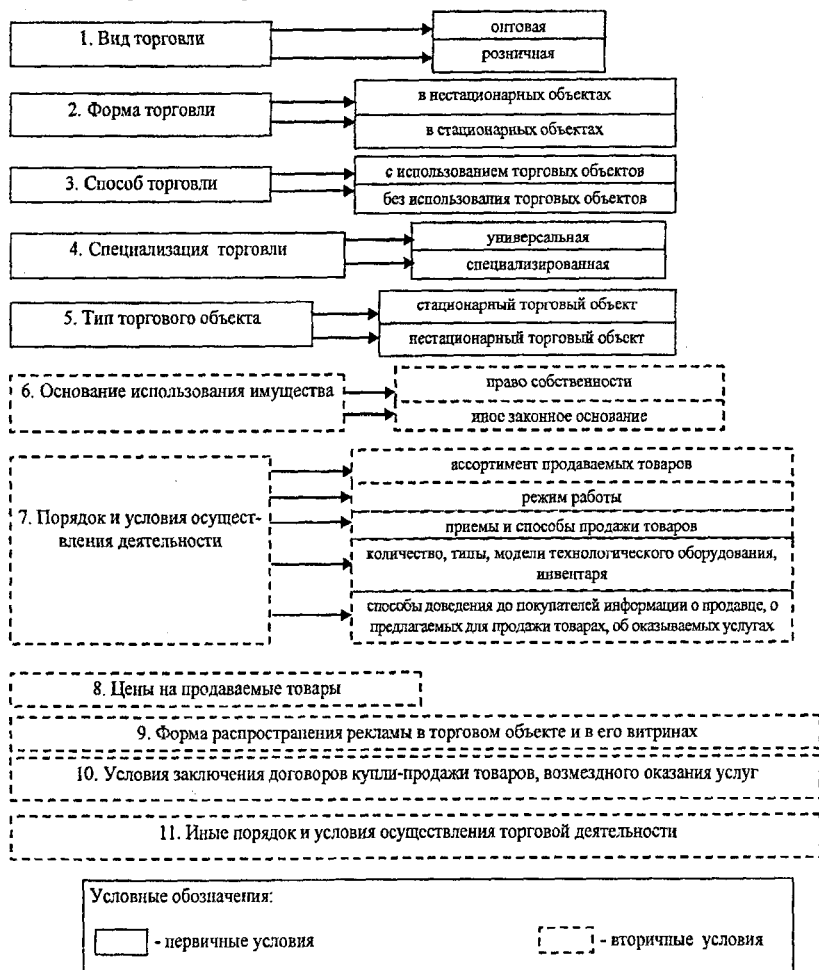


Рис. 1. Порядок и условия осуществления деятельности, определяемые торговой организацией самостоятельно

Среди выделенных на рисунке условий отражены первичные, определяемые при выборе собственником вида осуществления деятельности, и вторичные – определяемые в момент создания и регистрации предприятия.

В диссертации уточнены характеристики понятий: стационарные и нестационарные торговые объекты, стационарная и нестационарная торговая сеть; выявлены факторы, микро макросреды, влияющие на деятельность торговых организаций. Факторы микросреды определяются под воздействием политики собственников и менеджмента торговых организаций, распределения функциональных задач между сотрудниками и службами. Факторы макросреды второго уровня формируют конкуренты, кредиторы, инвесторы и другие контрагенты. Факторы макросреды первого уровня составляют: политические, экономические факторы, взаимодействующие в условиях глобализации экономики, технологическая, культурная, социальная среда и географическое положение организаций.

Для традиционной схемы бухгалтерского торгового учета построена схема процесса документооборота, отражающая не только движение основных бухгалтерских документов, но и сроки их хранения.

Управление прибылью требует формирования эффективных информационных учетных систем, обеспечивающих обоснование альтернативных вариантов управленческих решений. Под учетной информацией в диссертационном исследовании понимается информация, которая формируется, используется и преобразуется в бухгалтерском, налоговом учете и других учетных системах.

Интеграция учетной информации зависит от величины и сферы (видов) деятельности торговой организации. Мелкие и средние организации стараются сблизить бухгалтерский и налоговый учет, свести различия между их данными до минимума. В этом случае система бухгалтерского учета является единственной информационной основой для управления прибылью торговой организации. В такой системе важно выделение следующих аспектов:

- раздельное отражение в учете оптовых и розничных торговых оборотов;
- раздельное отражение в учете экспортно-импортных торговых операций в разрезе контрактов (договоров) с контрагентами (поставщиками и покупателями);
- выделение в учете денежных потоков в рублях и в валюте (при наличии внешнеторговой деятельности);
- детализация в аналитическом учете движения товаров, денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности на внутреннем и внешнем рынках; и др.

Безусловно, формирование такой информации потребует хорошей аналитики, которая возможна при использовании элементов управленческого учета, бюджетирования, а также ежедневной оперативной информации.

В крупных торговых организациях, имеющих широкую торговую сеть, характеризующихся большими объемами оптовой, розничной торговли на внутреннем и внешнем рынках (холдингах, корпорациях), интеграция учетной информации осуществляется на основе хорошо организованных учетных систем: оперативного учета, управленческого учета, бухгалтерского учета, налогового учета и отчетности, формируемой для различных пользователей, включая отчетность, составляемую по требованиям международных стандартов.

2. Уточнено содержание базовых методических положений бухгалтерского учета прибыли: учетной политики; учета и определения показателей прибыли в зависимости от применяемых способов их расчета; учета транс-

портно-заготовительных расходов и порядка их включения в стоимость реализованных товаров; учета товарных потерь при применении норм естественной убыли; и корректировки отчета о прибылях и убытках в соответствии с отражением в учете постоянных и временных разниц.

Основой методического обеспечения бухгалтерского учета прибыли является учетная политика, которая для крупных торговых организаций предусматривает всю совокупность правил для отражения нюансов торговой деятельности и всех хозяйственных операций. Исследования нормативной и специальной литературы по формированию учетной политики позволили автору определить основные структурные элементы и их содержание. Сохраняя традиционную структуру выделения в учетной политике основных блоков – организационного, технического и методического, в работе выделены ключевые вопросы, раскрытие которых позволяет получить реальную учетную информацию и представление о торговой деятельности организации. Порядок разработки учетной политики в исследуемых торговых организациях Республики Марий Эл представлен пошаговой схемой (рис. 2).

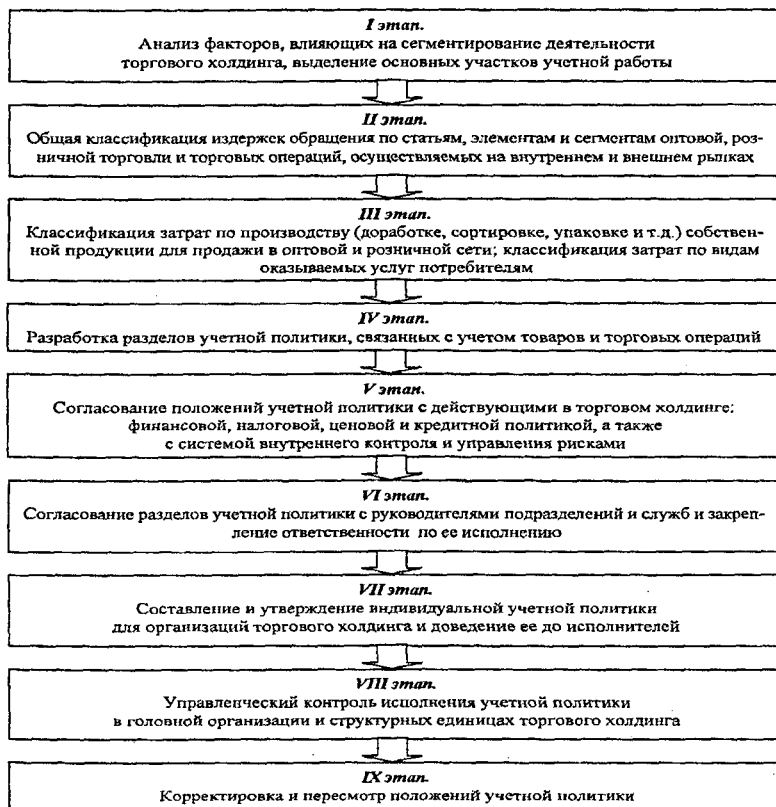


Рис. 2. Этапы разработки учетной политики торгового холдинга ООО "Доктор Май Трейдннг"

Значимым фактором, влияющим на формирование учетной политики торговых холдингов, является стабильность законодательно-нормативной базы. Сложность возникает в связи с тем, что большое количество государственных и ведомственных органов, осуществляющих контроль за деятельностью торговых организаций, предъявляют каждый свои требования, в свете которых бухгалтеры вынуждены вносить корректировки не только в учетную политику, но и в организацию бухгалтерского аналитического учета. Исполнение требований контролирующих органов часто влечет за собой осуществление определенных затрат торговой организации: на приобретение специальных приспособлений, инструментов, спецодежды, лицензий и другие. Если организация не выполнила требования или не учла изменения, произошедшие в законодательстве, она может быть подвергнута штрафным санкциям, что также увеличивает расходы (убытки) отчетных периодов. В работе проанализировано осуществление торговыми организациями расходов, обязательных во исполнение требований разного рода нормативных документов.

Важным участком в методическом обеспечении управления прибылью торговых организаций является методический инструментарий определения показателей прибыли: прибыли от реализации товаров, валовой прибыли в зависимости от применяемых методов расчета (по общему товарообороту, по ассортименту товарооборота, по среднему проценту, по ассортименту остатка товаров).

В диссертации выделен ценовой фактор, от которого зависит порядок расчета валовой прибыли, уточнены схемы формирования прибыли в бухгалтерском учете оптовых и розничных торговых организаций на счетах бухгалтерского учета в рамках стадий процесса торговли и в сравнении с формированием налоговой прибыли. Кроме того, к важным составляющим методического обеспечения в работе отнесены методики учета транспортных расходов и их включение в стоимость реализованных товаров, которые рассмотрены автором в зависимости от способа доставки и выбранных вариантов учетной политики.

Нормы естественной убыли, их расчет и использование в учете товаров представляют собой важный методический инструментарий, применение которого охарактеризовано с позиции правомерности применения норм при инвентаризации, транспортировке, хранении и продаже товаров в связи с потерями из-за неудовлетворительных условий хранения, неправильного обращения, вины материально-ответственных лиц и т.п. Методическое обеспечение учета товарных потерь в связи с применением норм естественной убыли является особенно важным, поскольку сопряжено с рисками. В работе рассмотрены критерии классификации, причины возникновения рисков и факторы прямого и косвенного действия, влияющие на величину риска.

Формирование показателей финансово-хозяйственной деятельности и отражение их в системе счетов для определения конечного результата работы торговой организации в методическом обеспечении, по мнению автора, должно рассматриваться во взаимосвязи с развитием положений ПБУ 18/02 "Учет расчетов

по налогу на прибыль", что позволяет к отчету о прибылях и убытках сформировать достоверную информацию о постоянных и временных разницеах, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетом прибыли.

3. Построена концептуальная модель бухгалтерской прибыли, отвечающая требованиям управления торговой организации.

Исследование теоретического развития категории прибыль с ранних периодов до настоящего времени определяет многообразие критериев ее классификации, уточненные в работе. Автором обоснована взаимосвязь разных видов прибыли: чистой, распределенной, нераспределенной, капитализированной и потребленной с бухгалтерской прибылью; рассмотрены три основных подхода прибыли как к объекту управления, связанные: с главной целью управления – максимизации прибыли; с теорией устойчивого экономического роста; с главной целью бизнеса – максимизацией благосостояния собственников. Определена система задач решаемых в управлении прибылью:

- максимизация размера формируемой прибыли, соответствующего ресурсному потенциалу предприятия и рыночной конъюнктуре;
- достижение оптимальной пропорциональности между уровнем формируемой прибыли и допустимым уровнем риска;
- обеспечение высокого качества формируемой прибыли;
- выплаты необходимого уровня дохода на инвестированный капитал собственникам предприятия;
- формирование достаточного объема финансовых ресурсов за счет прибыли в соответствии с задачами развития предприятия в предстоящем периоде;
- максимизация рыночной стоимости предприятия в перспективном периоде;
- обеспечение эффективности участия персонала в прибыли.

С позиции анализа основных положений балансоведения относительно категорий прибыль в работе приведены основные принципы учета прибыли, доходов и расходов и принципы, регламентирующие оценку.

Концептуальная модель управления прибылью торговыми организациями, составленная нами на основе изложенных теоретических позиций и исследованных торговых организаций, представлена на рисунке 3.

Отраженная на рисунке модель демонстрирует три основных области управления: 1 – управление непосредственно формированием и использованием прибыли, 2 – управление денежными потоками, 3 – управление рисками.

Первая область управления сопряжена с разными по содержанию задачами управления, основными среди которых являются: задачи управления издержками обращения, задачи договорной политики и управления ценообразованием; вторая – связана с особенностями формирования притоков и оттоков денежных средств от разных видов торговой деятельности и оказываемых торговыми организациями услуг; а третья – наиболее широкая область – управления рисками, которые сопутствуют не только организации учета прибыли, но и всем операциям финансово-хозяйственной деятельности, результаты которых влияют на бухгалтерскую прибыль.

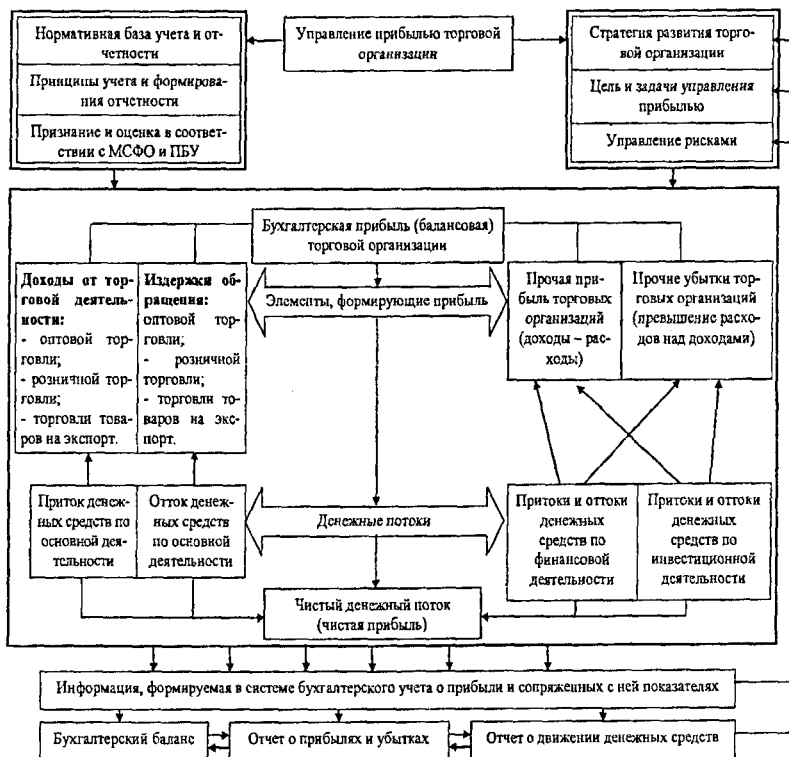


Рис. 3. Концептуальная модель управления бухгалтерской прибылью торговой организации

Важными элементами, включенными в модель, являются: нормативно-правовая база, заложенные в ней принципы организации учета и формирования отчетности, а также требования к признанию и оценке доходов и расходов торговых организаций, участвующих в формировании бухгалтерской прибыли. В целом этот блок элементов является основополагающим в формировании и развитии методического обеспечения бухгалтерского учета прибыли. Реализация на практике требований нормативно-правовых документов и принципов, осуществляемая через учетную политику торговых организаций, может быть эффективной в том случае, когда организация следует этим требованиям, не упуская никаких методических и организационных деталей. В работе отмечено влияние на развитие нормативно-правовой базы и организацию учета в торговле положений международных стандартов финансовой отчетности.

4. Выделены ключевые положения международных стандартов, касающиеся отражения показателей прибыли в бухгалтерском учете и даны предложения по их развитию в российских ПБУ.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), содержание которых в настоящее время модифицируется в рамках сближения международных и американских правил, оказывают влияние на разные участки бухгалтерского учета, в том числе на учет прибыли. Из всех положений стандартов автором выбраны основные моменты, позволяющие судить о применении того или иного стандарта в учете деятельности торговых организаций, влияющих на организацию учета прибыли.

Наиболее важные положения МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль" уточнены с целью их сравнения с положениями ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль": порядок определения текущего налога, определение показателя налоговой базы по налогу на прибыль. Даны предложения по развитию российских ПБУ с целью соответствия международным стандартам в части:

- использования методов учета отложенного налога на прибыль. Рассмотрены две группы методов: методы разниц по срокам возникновения и методы временных разниц. Подчеркнута эффективность подхода временных разниц для формирования информации о балансовой стоимости активов и обязательств и относящийся к ним сумме разниц для целей налогообложения;

- противопоставления разниц по срокам возникновения и временных разниц в рамках бухгалтерского учета;

- построения учетной модели отложенного налога.

В диссертации проанализированы причины отставания развития ПБУ 18/02 от международного стандарта МСФО (IAS) 12, показаны отличия сферы применения отечественного и международного стандартов.

На основе проведенного анализа теоретических положений международных стандартов предложена методика бухгалтерского учета налогооблагаемой прибыли, включающая:

- определение содержания постоянных разниц, временных разниц и постоянных налоговых обязательств с целью признания их в качестве объектов учета;

- определение сумм отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства и рекомендации по отражению их в бухгалтерском балансе;

- определение текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка).

5. Выявлены особенности формирования методического обеспечения учета налогооблагаемой прибыли в условиях использования разных налоговых режимов торговыми организациями.

Анализ динамики показателей налоговой базы налога на прибыль исследуемых торговых организаций Республики Марий Эл и поступлений от них налоговых платежей в бюджетную систему (табл. 2, 3) явились основанием для выделения специфических особенностей методического обеспечения налогового учета показателей прибыли в условиях разных налоговых режимов.

Таблица 2. Динамика показателей налоговой базы налога на прибыль и суммы налога на прибыль, поступившей в бюджет Республики Марий Эл*

Показатели	Значение показателей			Сумма недопоступления налога		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
Налоговая база для исчисления налога на прибыль исходя из доли	5575319	3975403	5727184			
Сумма налога на прибыль	975678	715565	1028518			
Сумма недопоступления налога на прибыль в связи с установлением законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации пониженной ставки налога для отдельных категорий налогоплательщиков в соответствии с п.1 ст.284 НК РФ				0	0	2374

* Составлено автором по данным формы 5-И "Отчет о налоговой базе и структуре начисления по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в бюджет субъекта РФ"

Таблица 3. Поступления налоговых платежей в бюджетную систему РФ по торговым организациям Республики Марий Эл*

Начисление и поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации	Начислено к уплате в текущем году		Поступило федеральных налогов в бюджетную систему			
			в т.ч. налог на прибыль организаций		в т.ч. налог на прибыль организаций	
	2009	2010	2009	2010	2009	2010
ВСЕГО	6072019	7061070	8188607	1317652	9267815	1939618
в том числе по организациям с основным видом деятельности:						
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования, из нее:	750004	932288	748922	96453	878584	144894
оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	309201	444086	347772	77488	388003	97954
розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования	401034	418183	366538	15352	421276	37713

* Составлено автором по данным формы 1-НОМ "Отчет о поступлениях налоговых платежей в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности"

В работе обоснован алгоритм выбора режима налогообложения при осуществлении разных видов торговой деятельности; уточнен порядок определения объемов налоговых обязательств торговых организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения; приведены результаты сравнительного анализа применения налога на прибыль и единого налога при упрощенной системе налогообложения; охарактеризованы виды предпринимательской деятельности, попадающие под обязательный режим ЕНВД; выявлены преимущества и недостатки общего и специальных режимов налогообложения с позиции управления прибылью.

6. Уточнено содержание, критерии признания и подходы к оценке издержек обращения в налоговом учете торговых организаций.

Для организаций торговли методические вопросы учета расходов, включаемых в издержки обращения, связаны с: классификацией и содержанием издержек

для целей бухгалтерского и налогового учета; применением порядка налогового учета материальных затрат; определением нормируемых и ненормируемых расходов в составе прочих издержек. Выявлены различия между бухгалтерскими и налоговыми расходами, включаемыми в издержки обращения для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Показана значимость налоговой базы как источника формирования бюджета за счет уплачиваемых торговыми организациями налогов на прибыль. Рассмотрены методические подходы к оценке налоговой базы и даны предложения по ее мониторингу на региональном уровне.

7. Разработана методика налогового учета прибыли на основе использования аналитических данных бухгалтерского учета, отличающаяся формулировкой цели по управлению прибылью, обоснованным информационным обменом данными для определения достоверности налоговой базы.

Предлагаемая в диссертации методика налогового учета прибыли для торговых организаций основана на уточненных критериях классификации расходов, включаемых в издержки обращения и схеме налогового учета, для которого предложено последовательное использование регистров (рис. 4)

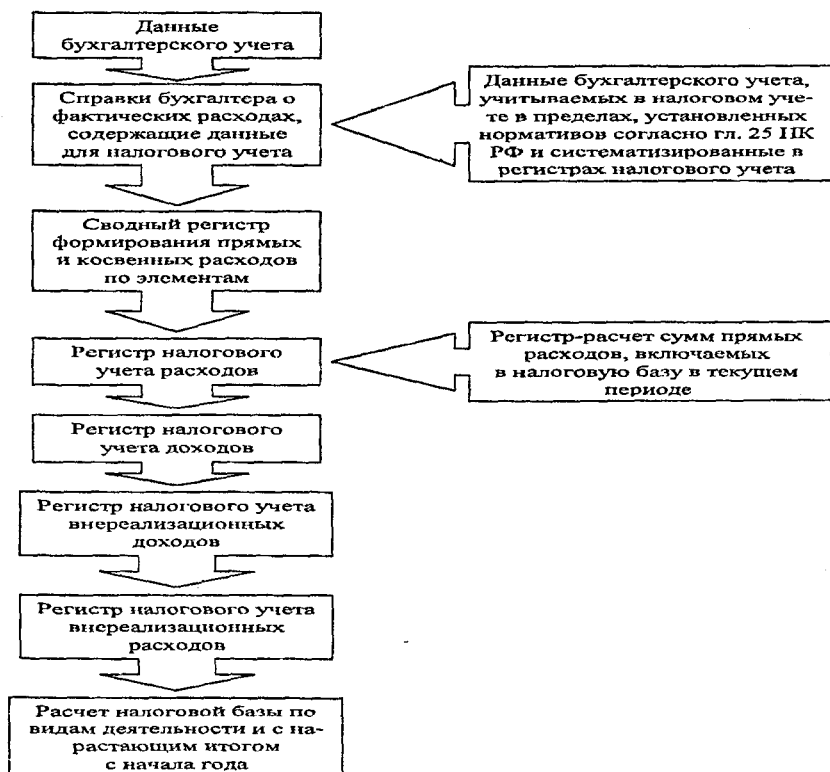


Рис. 4. Схема регистров, используемых для расчета налоговой базы налога на прибыль торговой организации

Автором разработан набор форм регистров – расчетов, бухгалтерских справок для формирования различного рода налоговых расходов: представительских, на рекламу, расходов по элементам для оптовой и розничной торговли; а также сводных регистров формирования прямых и косвенных расходов, включаемых в налоговый учет по бухгалтерским справкам, определены последовательность и порядок их заполнения. Для расчета налоговой базы налога на прибыль рекомендован сводный регистр (табл. 4)

Таблица 4. Расчет налоговой базы для целей исчисления налога на прибыль

№ п/п	Наименование видов деятельности	Доходы, руб.	Расходы, руб.		Итого расходов, принятых для определения налоговой базы, руб.	Налоговая база (прибыль), руб.	Убыток, руб.
			Всего	В том числе остатки товаров			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Реализация товаров						
2	Реализация имущества и имущественных прав						
3	ВСЕГО РЕАЛИЗАЦИЯ						
4	Оказание услуг						
5	Внерезидентные операции						
6	Убыток, исключаемый из налоговой базы в соответствии со ст. 283 НК РФ	x	x	x	x	x	
7	ИТОГО налоговая база отчетного периода	x	x	x	x		
8	Налоговая база нарастающим итогом с начала года	x	x	x	x		

Наиболее полно преимущества предложенной методики реализуются при общем режиме налогообложения торговой организации. В условиях применения специальных налоговых режимов для управления прибылью рекомендовано формирование отдельных регистров с целью повышения информативности принимаемых управленческих решений, например, в части регулирования объемами издержек обращения.

Автор полагает, что сделанные выводы и методические разработки внесут определенный вклад в развитие методического обеспечения бухгалтерского и налогового учета прибыли торговых организаций.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. *Таныгина, О.А.* Подходы к понятию "прибыль" в различных экономических школах [Текст] / О.А. Таныгина // *Экономические науки*. - 2010. - № 10 (71). - С. 242-246. - 0,7 п.л.
2. *Таныгина, О.А.* Документальное отражение прибыли в торговых организациях для целей бухгалтерского и налогового учета [Текст] / О.А. Таныгина // *Вопросы экономики и права*. - 2011. - № 3. - С. 311-318. - 0,9 п.л.
3. *Таныгина, О.А.* Налогообложение прибыли торговых организаций [Текст] / О.А. Таныгина // *Вопросы экономики и права*. - 2011. - № 4. - С. 380-386. - 0,8 п.л.

Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов

4. *Таныгина, О.А.* Формирование резервов предстоящих расходов на предприятии розничной торговли [Текст] / О.А. Таныгина // *Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: Материалы 60-й студенческой научно-технической конференции "Научному прогрессу – творчество молодых"*. - Йошкар-Ола: Марийск. гос. техн. ун-т, 2008. - С. 20-21. - 0,1 п.л.
5. *Таныгина, О.А.* Особенности бухгалтерского учета формирования резервов [Текст] / О.А. Таныгина // *Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: материалы межвузовской научной конференции студентов, аспирантов и соискателей, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии*. - Йошкар-Ола: Марийск. гос. техн. ун-т, 2008. - С. 200-201. - 0,1 п.л.
6. *Таныгина, О.А.* Бухгалтерский учет запасов: сходства и различия в зарубежной и отечественной практике [Текст] / О.А. Таныгина // *Студенчество. Инновации. Экономика России: Материалы Межвузовской научной студенческой конференции* / Мар. гос. ун-т, 2008. - С. 37-39. - 0,2 п.л.
7. *Таныгина, О.А.* Использование разных налоговых режимов торговыми организациями [Текст] / О.А. Таныгина // *Россия в глобальном мире: вызовы и перспективы развития. Четырнадцатые Вавилонские чтения: материалы постоянно действующей Всероссийской междисциплинарной научной конференции с международным участием: в 2 ч. / под общей редакцией проф. В.П. Шалаева*. - Ч. 2. - Йошкар-Ола: Марийск. гос. техн. ун-т, 2011. - С. 144-146. - 0,2 п.л.
8. *Таныгина, О.А.* Нормативное регулирование бухгалтерского учета приобретения и реализации товаров [Текст] / О.А. Таныгина // *Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: Межвузовский сборник научных трудов по материалам научно-практической конференции студентов и аспирантов, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии*. - Йошкар-Ола: ООО "СТРИНГ", 2011. - С. 41-45. - 0,3 п.л.

8

Автореферат

Подписано в печать 24.10.2011 г. Заказ № К1/1119. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "ЛансФорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64