

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ**

**ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ДГТУ)**

# Утверждено на заседании кафедры бухгалтерский учет, анализ и аудит

«\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Налоговый учет и отчетность**

**Методические указания**

по выполнению контрольной работы

по дисциплине «Налоговый учет и отчетность»

для обучающихся по направлению подготовки

38.04.01 «Экономика»

профиль «Цифровое и бухгалтерско-аналитическое обеспечение бизнеса»

Ростов-на-Дону

2022 г.

УДК 366.221(073)

Налоговый учет и отчетность методические указания по выполнению контрольной работы

по дисциплине «Налоговый учет и отчетность» для обучающихся по направлению подготовки

38.04.01 «Экономика» профиль «Цифровое и бухгалтерско-аналитическое обеспечение бизнеса». -Ростов н/д:Донской государственный технический университет, 2022,- 63стр.

Методические указания по выполнению контрольной работы определяют объем, состав и последовательность выполнения практических заданий и ориентированы на использование в учебном процессе преподавателями и обучающимися ДГТУ. Содержание соответствует программе дисциплины «Налоговый учет и отчетность». Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего образования.

Практические задания по дисциплине «Налоговый учет и отчетность» подготовлены с целью более глубокого освоения обучающимися вопросов сущности, анализа и реформирования налогового учета и отчетности путем выполнения заданий, позволяющих закрепить полученные теоретические знания. Поэтапное выполнение заданий позволит сформировать профессиональные компетенции и подготовиться к промежуточной аттестации.

Предназначены для обучающихся заочной формы обучения по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» профиль «Цифровое и бухгалтерско-аналитическое обеспечение бизнеса».

Электронная версия методических указаний находится ЭБСв ДГТУ

УДК 366.221(073)

Составители:

д-р экон. наук, проф. Т.В. Кушнаренко,

ст. преп. Л.О. Пудеян

Редактор в авторской правке

Темплан 20\_\_\_ г., поз.\_\_\_\_\_

Подписано в печать \_\_\_.\_\_\_.\_\_\_ Формат 60х84/16. Бумага писчая. Ризограф.

Уч.-изд.л. \_,\_. Тираж \_\_экз. Заказ

Редакционно-издательский отдел

Донского. государственного технического университета

344022, Ростов-на-Дону, ул. Социалистическая, 162.

Донской государственный технический университет,2022 г

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ**

К заданию обучающийся может приступить только при полном изучении лекционного материала и информационно-методического обеспечения дисциплины.

Предлагается выполнить контрольное задание, выбрав свой вариант. По окончании выполнения самостоятельной работы студент оформляет ее в виде контрольной работы. Выполнение данной работы является допуском к итоговому «экзамену» по дисциплине.

В случае необходимости студент может получить консультацию у преподавателя.

**Номер варианта тестов**

|  |  |
| --- | --- |
| № варианта | Начальная буква фамилии |
| I | А; Б; В; Г; Д; Е; |
| II | Ж; З; И; К; Л; М; |
| III | Н; О; П; Р; С; Т; |
| IV | У; Ф; Х; Ц; Ч; |
| V | Ш; Щ; Э; Ю; Я |

**Задание для выполнения контрольной работы**

**Вариант № 1**

**Тема 1 «Сущность, задачи и методология налогового учета»**

1. Сущность налогового учета, цель и его задачи
2. Пользователи информации налогового учета и их интересы
3. Методология налогового учета

**Практические задания к теме1.**

***Охарактеризоватьэтапыналоговогоучета***

1. ***Этапы*** развития и становления *системы налогового учета*

|  |
| --- |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |

1. ***Ее отдельные элементы были регламентированы следующими документами:***

|  |
| --- |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |

1. ***Налоговый учет*** –

|  |
| --- |
|  |
|  |
|  |

1. ***Цель ведения налогового учета***

|  |
| --- |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |

1. **Учетная политика для целей налогообложения**

|  |
| --- |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |
|  |

1. ***Документы налогового учета***

|  |
| --- |
|  |
|  |

1. ***Налоговая декларация***

|  |
| --- |
|  |
|  |
|  |
|  |

**Вариант 2**

**Тема 2 «Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на добавленную стоимость»**

**Практические задания к теме 2.**

**Задание 1.** Российская организация ООО «Корочка» занимается производством и реализацией товаров. В первом квартале совершены следующие операции:

Отгружена продукция, облагаемая НДС по ставке 20%, трем покупателям, в том числе:

- ООО «Ленинград» на сумму 1 840 000 руб. (в том числе НДС);

- ООО «Москва» на сумму 3 460 000 руб. (в том числе НДС);

- ООО «Самара» на 1 200 000 руб. (продукция не облагается НДС).

По договору мены отгружена продукция на сумму 860 000 руб. (в том числе НДС) в обмен на сырье. Сырье оприходовано. Сделка признана равнозначной.

В налоговом периоде организация оплатила:

- покупку сырья на сумму 1,04 млн руб., в т.ч. НДС. Сырье оприходовано. Оплата сырья составила 70%. Счет-фактура имеется, сумма НДС в нем выделена. В налоговом периоде 60% приобретенного сырья использовано на производственные нужды и 40% на непроизводственные нужды.

В налоговом периоде организация оплатила:

- покупку сырья на сумму 870 тыс. руб., в т.ч. НДС. Сырье оприходовано. Оплата сырья составила 80%. Счет-фактура имеется, сумма НДС в нем выделена. В налоговом периоде 70% приобретенного сырья использовано на производственные нужды и 30% на непроизводственные нужды.

Получен взнос учредителя в уставный капитал на сумму 450 000 руб. 3 марта получен заем от ООО «Сирена» в размере 600 000 руб. под 14% годовых сроком на 1 год.

16 февраля января в уставный капитал организации ПАО «Дух» передано оборудование, использованное ранее в облагаемой деятельности, первоначальная стоимость которого 418 000 руб., сумма начисленной амортизации на момент передачи – 99 000 руб.

Приобретены материалы на сумму 560 000 руб. (без НДС), в т.ч. в счет ранее выплаченного 40%го аванса, предусмотренного договором.

Кроме того, организация приобрела технологическую линию стоимостью 6 млн. руб. у иностранной компании, не состоящей на учете в налоговых органах. Оплата технологической линии составила 80%. Ввод линии в эксплуатацию запланирован на третий квартал текущего года.

Расходы на покупку картины (для оформления приемной директора) стоимостью 80 000 тыс. руб., в т.ч. НДС. Счет-фактура имеется, сумма НДС в нем выделена

Оприходованы материалы для производства облагаемой НДС продукции на сумму 460 200 руб. Счет – фактура от поставщика материалов получен только на 70% поставки

Кроме того, в марте текущего года осуществлена отгрузка товара на экспорт стоимостью 2 300 000 рублей, документы, подтверждающие фактэкспорта, получены. Поступила частичная оплата от покупателей в счет предстоящей отгрузки продукции на сумму 940 000 рублей.

Выполнены СМР (построен производственный цех) собственными силами на сумму 700 000 руб. (без НДС)

В налоговом периоде организацией приобретен и поставлен на учет сервер, стоимостью 250000 руб. (в том числе НДС). Ноутбук используется отделом снабжения, который занимается реализацией как облагаемой, так и необлагаемой НДС продукции

В мае организация оплатила счет за услуги французского информационного агентства (не имеет представительства на территории РФ), выполнившего маркетинговые исследования рынка, в сумме 4 760 евро (1 евро = 78 руб.)

20 января оказаны услуги на сумму 850 000 руб. (без НДС). От покупателя получен вексель номинальной стоимостью 1000 000 руб. со сроком погашения - не позднее чем через 30 дней

Уступка долга, связанного с реализацией работ: сумма долга-850 000 руб., стоимость уступки-770 000 руб.

Задание:

1) Определите сумму НДС, уплачиваемую в бюджет.

2) Укажите сроки уплаты авансовых платежей по НДС.

3) Заполнить декларацию по НДС (Приложение 1)

**Задание 2.** Российская организация ООО «Милена» занимается производством и реализацией товаров. В первом квартале совершены следующие операции:

Отгружена продукция, облагаемая НДС по ставке 20%, трем покупателям, в том числе:

- ООО «Кипарис» на сумму 1 885 000 руб. (в том числе НДС);

- ООО «Богема» на сумму 3 100 000 руб. (в том числе НДС);

- ООО «Рондо» на 2 500 000 руб. (продукция не облагается НДС).

По договору мены отгружена продукция на сумму 480 000 руб. (в том числе НДС) в обмен на сырье. Сырье оприходовано. Сделка признана равнозначной.

Оплачены нормируемые представительские расходы на сумму 120 000 руб., в т.ч. в пределах норматива – 80 100 руб.

20 января получен аванс за предстоящую реализацию продукции ПАО «Калинин» на сумму 500 000 руб.

20 марта оказаны услуги на сумму 720 000 руб. (без НДС). От покупателя получен вексель номинальной стоимостью 900 000 руб. со сроком погашения - не позднее чем через 55 дней.

Организацией приобретен и поставлен на учет ноутбук, стоимостью 150000 руб. (в том числе НДС), в т.ч. в счет ранее выплаченного аванса (50 000 руб.).

Поступили, счет, счет – фактура и акт на коммунальные услуги, потребленные во 1-ом квартале на сумму 350 000 руб., в том числе НДС. Счет оплачен в январе. Коммунальные услуги оказываются для сектора производства облагаемой и необлагаемой НДС продукции

Оплачена иностранной организации, не состоящей на учете в налоговых органах РФ, стоимость программы для ЭВМ - 440 000 руб.

Оприходованы материалы для производства облагаемой НДС продукции на сумму 354 000 руб. Счет – фактура от поставщика материалов получен только на 80% поставки.

Задание:

1) Определите сумму НДС, уплачиваемую в бюджет.

2) Укажите сроки уплаты авансовых платежей по НДС.

3) Заполнить декларацию по НДС (Приложение 1)

**Вариант 3**

**Тема 3 «Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на прибыль»**

**Практические задания к теме 3.**

**Задание 1.** Определите сумму внереализационных расходов, используя данные:

– расходы на возмещение процентов по займам на строительство жилого помещения работникам – 25 000 руб.;

– технологические потери при производстве – 3 500 руб.;

– штрафные санкции по хозяйственному договору к уплате – 4 000 руб.;

– отрицательная курсовая разница по валютному счету – 600 руб.;

– расходы на проведения официального приема – 53 000 руб.;

– расходы на канцелярские товары – 800 руб.;

– сумма списанной по истечении срока исковой давности безнадежной дебиторской задолженности – 22 100 руб., в том числе НДС;

– сумма списанной по истечении срока исковой давности безнадежной кредиторской задолженности – 31 000 руб., в том числе НДС;

– расходы на рекламу в средствах массовой информации – 9 000 руб.;

– расходы на подготовку и переподготовку кадров – 40 000 руб.

**Задание 2.** В IV квартале налоговом периоде ПО «Весна» были произведены следующие операции:

- списаны в производство материалы на сумму130 тыс. руб., в том числе возвратные отходы - 25 тыс. руб.,

- начислены амортизационные отчисления по основным производственным фондам - 30 тыс. руб.,

- произведена оплата труда основным производственным рабочим и

- начислены взносы в государственные внебюджетные фонды в сумме 280 тыс. руб.,

- выполнена работа сторонней организацией по замене отдельных конструкций производственного помещения в сумме 22 тыс. руб. (с НДС по ставке 20%). Акт выполненных работ подписан.

Остатки материалов в незавершенном производстве на конец IV квартал составили 10% стоимости материалов, списанных в производство в течение квартала. В течение IV квартала было реализовано 80% готовой продукции.

Задание:

1.Определить обязательство организации перед бюджетом по налогу на прибыль организаций за налоговый период.

2. Провести сравнение норм бухгалтерского и налогового учета и отразить возникшие постоянные и временные разницы в соответствии с ПБУ 18/02.

**Задание 3.** Составьте расчет по налогу на прибыль организации за I квартал текущего года. В отчетном периоде организация ООО «Кольцо» имела следующие операции (без учета НДС):

1. Получена выручка от реализации продукции собственного производства – 95 000 000 руб.

2. Получена выручка от реализации покупных товаров – 12 000 000 руб.

3. Реализован объект основных средств в феврале 2014 года. Выручка от реализации составила 250 000 руб., первоначальная стоимость – 400 000 руб., сумма начисленной амортизации на момент реализации – 100 000 руб., расходы организации, связанные с реализацией объекта составили 10 000 руб. Оставшийся срок полезного использования имущества на момент реализации – 25 месяцев.

4. Получена арендная плата (за квартал) за сдаваемые коммерческой организации складские помещения – 300 000 руб.

5. Оприходованы излишки сырья и материалов, выявленные в ходе инвентаризации на сумму – 15 000 руб.

6. Приобретены, оприходованы, списаны и использованы в производстве сырье и материалы на сумму – 32 000 000 руб.

7. Стоимость реализованных покупных товаров составила – 7 000 000 руб.;

8. Расходы на оплату труда составили – 5 600 000 руб.

9. Начислена амортизация основных средств, используемых в производстве товаров – 540 000 руб.

10. Уплачены налоги и обязательные страховые платежи – 1 300 000 руб.

11. Оплачены услуги кадрового агентства по подбору персонала – 11 000 руб.

12. Оплачены рекламные расходы продукции в интернете – 35 000 руб.

13. Уплачены процентов по долговым обязательствам (в части признаваемых в расходах сумм) – 21 000 руб.

Согласно учетной политике: к прямым расходам от реализации относятся расходы по пунктам 6, 7, 8, 9; косвенные расходы – пункты 10, 11, 12. В 3-м квартале уплачен авансовый платеж всего 6 000 000 руб., в т.ч. в ФБ – 600 000 руб., в бюджет субъекта – 5 400 000 руб. Доходы и расходы признаются методом начисления. Отчетный период – первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

**Вариант 4.**

**Тема 4 «Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на имущество организации»**

**Практические задания к теме 4.**

**Задание 1**. ООО «Дорадо» занимается производством технологического оборудования. организация имеет следующую остаточную стоимость основных средств, находящихся на балансе организации, на 1-е число каждого месяца:

на 01.01 – 28 600 тыс. руб.

на 01.02 – 28 134 тыс. руб.

на 01.03 – 27 668 тыс. руб.

на 01.04 – 27 202 тыс. руб.

на 01.05 – 32 450 тыс. руб.

на 01.06 – 31 888 тыс. руб.

на 01.07 – 31 327 тыс. руб.

на 01.08 – 30 766 тыс. руб.

17 мая текущего года организация приобрела и поставила на баланс офисное помещение площадью 198 м2 расположенное в административно-деловом центре (общая площадь здания составляет 5500 м2). Стоимость приобретенного офисного здания 1730 тыс. руб. Кадастровая стоимость всего административно-делового центра составляет 450 000 тыс. руб.

Кроме того, на балансе имеет промышленный склад, восстановительной остаточной стоимостью на начало отчетного периода 3 300 тыс. руб. (сумма ежегодной амортизации составляет 440 тыс. руб.),

Ставка налога на имущество в субъекте Российской Федерации составляет 2,2%. В отношении объектов, налоговая база по которым определена как кадастровая стоимость, ставка налога составляет 1,4 %.

Рассчитайте сумму авансовых платежей по налогу на имущество за первый квартал и полугодие.

**Задание 2.** Организация ООО «Техпром» ведет свою коммерческую деятельность вМоскве. Часть основных средств не используется в основной деятельности исдается в аренду другим коммерческим организациям по договору арендыимущества.Этиосновныесредстваучитываютсянасчете03субсчет

«Доходные вложения в материальные ценности». В таблице приведенастоимость имущества, числящегося на балансе организации по состоянию наконец1 квартала текущего года.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Имуществоорганизации | На 01.01.руб. | На 01.02.руб. | На 01.03.руб. | На 01.04.руб. |
| ОстаточнаястоимостьОС | 15400000 | 14600000 | 14800000 | 14000000 |
| Доходныевложения вматериальныеценности | 2 200000 | 2 000000 | 1800000 | 1 600000 |
| Производственныезапасы | 3 000000 | 2 300000 | 5 000000 | 3 100000 |
| Денежныесредства | 1 240000 | 1 960000 | 2 600000 | 2 150000 |
| Расходы будущихпериодов | 197000 | 190000 | 183000 | 175000 |

ОпределитесуммуавансовогоплатежапоналогунаимуществоорганизацийзаIквартал.

**Задание 3.** На балансе организации в течение текущего года числились:

– здание, его остаточная стоимость на 01.01 составляла 2300 тыс. руб., на 01.02 — 2100 тыс. руб., на 01.03 — 1920 тыс. руб., на 01.04 — 1670 тыс. руб.

– автомобиль, его остаточная стоимость на 01.01 составляла 800 тыс. руб., на 01.02 — 750 тыс. руб., на 01.03 — 710 тыс. руб., на 01.04 — 690 тыс. руб.

Рассчитайте авансовый платеж по налогу на имущество организаций за 1 квартал.

**Вариант 5.**

**Тема 5 «Транспортный налог»**

**Практические задания к теме 5.**

**Задание 1.** Организация 14 января приобрела транспортное средство: грузовой автомобиль с мощностью двигателя – 360 лошадиных сил. Грузовой автомобиль был зарегистрирован в ГБДД 15 марта текущего года. 7 мая организация продала грузовой автомобиль и сняла его с регистрации 11 мая.

Определите сумму транспортного налога, подлежащего уплате. Для расчета используйте базовые ставки налога, установленные главой 28 НК РФ.

**Задание 2.** ООО «Факел» приобрело и поставило на баланс 4 зарегистрированных в г. Москве транспортных средства, а именно:

1) легковой автомобиль Мазда, мощностью 180 л.с., поставлен на учет 26.03;

2) легковой автомобиль Форд, мощностью 149 л.с., поставлен учет 25.11

3) яхта, мощностью 120 л.с., поставлена на учет 25.06.

4) грузовой автомобиль, мощностью 450 л.с., поставлен на учет 27.12.

Определите сумму транспортного налога, подлежащего уплате за год.

**Задание 3.** Организация владеет автомобилем BMW X6 M с мощностью двигателя 600 л. с. Такой автомобиль есть в Перечне Минпромторга России. Возраст автомобиля попадает в пределы, указанные в Перечне. В регионе, где зарегистрирован автомобиль, уплачивают авансовые платежи.

**Тема 6 «Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на доходы**

**Практические задания к теме 6.**

**Задание 1.** Гражданин (налоговый резидент) имеет одного несовершеннолетнего ребенка – инвалида детства. Кроме того, гражданин принимал участие в ликвидации аварии на ЧАЭС. В налоговом периоде имел следующие доходы:

- заработная плата – 50 тыс. рублей в месяц,

- премия – в январе – 11 тыс. рублей, в мае – 12 тыс. рублей, в ноябре – 15 тыс. рублей,

- оплата питания – 1 200 рублей в месяц,

- материальная помощь (не связанная с чрезвычайными ситуациями) – январь –3 900 рублей, май – 3 500 рублей, подарок – 3500 рублей (август).

Кроме того, в налоговом периоде гражданин имел доход в сумме 5 900 тыс. рублей от продажи квартиры, приобретенной в сентябре прошлого года за 5 000 000 рублей. Определите сумму налога и налоговых вычетов по НДФЛ.

**Задание 2.** Иванова И.И. замужем, имеет детей в возрасте 5, 14 лет, а также 21 года. Старшая дочь учится на третьем курсе дневного отделения Университета (стоимость обучения 360 000 руб.).

По месту основной работы представлено заявление о предоставлении стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц.

Ивановой И.И. начислена:

1.Заработная плата: за январь – 43 500 руб., февраль – 57 200 руб., март и последующие месяцы – 55 000 руб.

2.В январе получена премия - 25 130 руб.

3.Ежемесячно организация оплачивает:

- содержание младшего ребенка в детском саду в сумме - 600 руб.

- квартирную плату в сумме – 17000 руб. в месяц

4. В марте начислена материальная помощь в размере 12 000 рублей.

Кроме того, организация-работодатель произвела оплату:

1. Абонемента на посещение бассейна в сумме 18 000 руб. (абонемент приобретен в феврале текущего года) 2. организация оплачивает питание в буфете в размере 12 000 (1000 руб. ежемесячно)

Рассчитайте сумму налога на доходы физических лиц.

**Задание 3.** Работники предприятия получили следующие доходы.

1. Заработная плата:

– работников основного производства — 300 000 руб.;

– работников вспомогательного производства — 200 000 руб.;

– работников ремонтного цеха, учет по которым ведется со-

гласно учетной политике на сч. 25 — 50 000 руб.;

– работников бухгалтерии, учет по которым ведется согласно учетной политике на сч. 26, — 70 000 руб.;

– работников обслуживающего хозяйства, учет по которым ведется согласно учетной политике на сч. 29, — 60 000 руб.;

– работников, занятых реализацией, учет по которым ведется согласно учетной политике на сч. 44 — 100 000 руб.

2. Материальная помощь работникам основного производства — 10 000 руб.

3. Доходы физических лиц, не являющиеся работниками организации — 15 000 руб.

4. Дивиденды физических лиц — резидентов, являющихся работниками организации — 7000 руб.

5. Дивиденды физических лиц — резидентов, не являющихся работниками организации — 6000 руб.

6. Дивиденды физических лиц — нерезидентов, не являющихся работниками организации — 10 000 руб.

Бухгалтер удержал подоходный налог с этих доходов и перечислил его в бюджет.

Составьте журнал хозяйственных операций.

**Вариант 7.**

**Тема 7 «Налоговый учет и налоговая отчетность по специальным налоговым режимам»**

**Вопросы для обсуждения**

**Ситуационные задания к теме 7.**

**Задание 1.** Организация с 1 января 2021 г. перешла на уплату ЕСХН. За2021 г. общий доход организации от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной из собственного сырья, составил 2 000 000 руб. Кроме того,в апреле того же года был получен кредит 500 000 руб. на проведение посевнойкампании. В II-III кварталах 2021 г. организация приобрела семена на сумму 880 000 руб. (в т. ч. НДС 10 % – \_\_\_\_\_ руб.), но оплатила только 770 000 руб. (в т. ч. НДС 10 % – \_\_\_\_\_\_\_ руб.). В апреле 2021 г. организация приобрела трактор и полностью оплатила его стоимость – 649 000 руб. (в том числе НДС 20 % – \_\_\_\_\_ руб.). Трактор приобретен после перехода на уплату ЕСХН. За период с января по ноябрь работникам начислена и выплачена заработная плата в размере 330 000 руб. Также начислены и перечислены в бюджет страховые взносы – 38 280 руб. За декабрь 2021 г. работникам начислена заработная плата в сумме 30 000 руб. Срок ее выдачи – 05.01.2022 г. На 01.01.2021 г. – дату перехода организации на ЕСХН – на ее балансе числился автомобиль, остаточная стоимость которого – 190 000 руб. Срок его полезного использования – 4 года (48 месяцев). В течение первого года уплаты ЕСХН организация может включить в состав расходов \_\_\_\_\_ % стоимости. То есть в 2021 г. при исчислении ЕСХН можно включить в состав расходов \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ руб. По итогам 1-го полугодия уплачены в бюджет авансовые платежи по ЕСХН в размере 5000 руб.

За 2021 г.:

Общая сумма доходов составит \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Общая сумма расходов составит \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Налоговая база для исчисления ЕСХН \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Сумма ЕСХН \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Сумма налога, перечисляемая в бюджет \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

**Задание 2.** Организация применяет в текущем году УСН. Объектом налогообложения являются доходы за вычетом расходов. За отчетный период сумма поступлений составила 2000 тыс. руб., в т.ч.:

- от реализации услуг 1500 тыс. руб.

- штрафы по решению суда за нарушение договорных обязательств 500 тыс. руб.

Общая сумма оплаченных расходов составила 1450 тыс. руб., из них:

- материальные расходы 543 тыс. руб., в том числе НДС 90,5 тыс. руб.

- расходы на заработную плату работников 611,5 тыс. руб.

- расходы на ремонт основных средств 70 тыс. руб.

- плата за сертификацию услуг 50 тыс. руб.

- расходы на аудиторские услуги 120 тыс. руб.

- штрафы за нарушение договорных обязательств 15,5 тыс. руб.

- оплата услуг адвокатской конторе 40 тыс. руб.

Определите сумму авансового платежа по единому налогу к уплате в бюджет по итогам отчетного периода, если сумма отчислений на обязательное пенсионное страхование за отчетный период составила 72,31 тыс. руб.

Определите сумму к доплате, если величина авансового платежа за предыдущий отчетный период составила 14,56 тыс. руб.

Что изменится, если объектом обложения выбрать доходы?

**Задание 3.** Выберите оптимальный объект налогообложения при УСН для только что открывшейся посреднической фирмы ООО «Три слона», если согласно бюджетам доходов и расходов на 1 квартал:

1. Сумма полученных доходов составит 300 тыс. руб.

2. Сумма оплаченных и документально подтвержденных расходов составит:

– аренда офиса – 30 тыс. руб.;

– покупка компьютера – 40 тыс. руб.;

– закупка канцелярских товаров – 2 тыс. руб.;

– заработная плата – 40 тыс. руб.;

– обязательные страховые взносы – 12 тыс. руб.;

– услуги связи и интернета – 6 тыс. руб.;

– расходы на содержание транспорта – 20 тыс. руб.;

– расходы на рекламу – 45 тыс. руб.

Итого:

Определите планируемую сумму авансового платежа за I квартал, выберите оптимальный вариант.

1. Объект налогообложения «Доходы»:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

2. Объект налогообложения «Доходы минус расходы»:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Курс лекций по дисциплине**

# Раздел 1. Сущность и принципы налогового учета порядок расчета и уплаты налога на прибыль

**Тема 1. Сущность и принципы налогового учета**

# Определение и задачи налогового учета

Главой 25 НК РФ введено понятие **«**налоговый учѐт**»** применительно к формированию налоговой базы по налогу на прибыль.

До вступления в силу главы 25 НК РФ налоговая база формировалась на основе данных бухгалтерского учета с дальнейшими корректировками. По мере проведения реформы налогового и бухгалтерского учета корректировка предусматривалась почти по 40 пунктам.

**Налоговый учет** - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов. Таким образом, конечная цель налогового учета является в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Налоговая база – разница между полученными доходами и произведенными расходами, признаваемыми для целей налогообложения.

В основе налогового учета лежат первичные учетные документы, включая бухгалтерские справки. На основе первичных документов производится обобщение информации. Именно на этом этапе проявляются различия в системах бухгалтерского и налогового учетов, так как принципы обобщения информации не совпадают. Налоговым законодательством (статья 313 НК РФ) установлено, что вариант ведения учета выбирается организацией налогоплательщиком самостоятельно.

Цель налогового учета определяется интересами пользователей информации. Пользователи делятся на 2 группы:

* внутренние; и
* внешние.

Внутренними пользователями является администрация организации, которая может проанализировать производительные расходы, которые не учитываются для целей налогообложения (материальная помощь работникам на основе трудовых договоров). Уменьшая такого рода расходы можно оптимизировать налоговую прибыль.

Внешние пользователи - налоговые службы, которые оценивают правильность формирования налоговой базы, налоговых расчетов, контроль за поступлением налогов в бюджет.

Таким образом, целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о суммах доходов и расходов налогоплательщика, определяющих размер налоговой базы отчетного (налогового) периода, а также обеспечение достоверной информации внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет.

Статьей 313 НК определены задачи налогового учета.

В нем должна быть сформирована следующая информация:

* порядок формирования суммы доходов и расходов;
* порядок определения суммы расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде;
* сумму остатка расходов (убытка), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
* порядок формирования сумм создаваемых резервов;
* сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Данные налогового учета подтверждают первичные документы, расчеты налоговой базы и аналитические регистры налогового учета. Обратите внимание: справка бухгалтера также является первичным документом. Содержание данных налогового учета является налоговой тайной.

Содержание данных налогового учета является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За еѐ разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством

# Принципы налогового учета

Принципы налогового учета несколько отличаются от принципов бухгалтерского учета. Так в бухгалтерском учете одним из главных является принцип двойной записи, в налоговом учете такое правило не применяется. В главе 25 НК РФ нашли отражение следующие принципы ведения налогового учета:

1.Принцип денежного измерения. 2.Принцип имущественной обособленности. 3.Принцип непрерывности деятельности.

1. Принцип временной определѐнности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления).
2. Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета.
3. Принцип равномерности признания доходов и расходов.

**Принцип денежного измерения** сформулирован в статьях 249 и 252 НК РФ. Согласно статье 249 НК выручка от реализации отражается исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованную продукцию (товары, выполненные работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной формах. Как следует из статьи 252 НК, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Таким образом, в налоговом учете отражается информация о доходах и расходах в денежном выражении.

**Принцип имущественной обособленности** подразумевает, что имущество, которое является собственностью организации, отражается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Согласно **принципу непрерывности деятельности** организации, учет должен вестись непрерывно с момента еѐ регистрации или ликвидации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации.

**Принцип временной определѐнности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления)** является доминирующим. Согласно статье 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества или иных имущественных прав. Соответственно данный принцип относится и к расходам.

Статьей 313 НК РФ установлен принцип **последовательности применения норм и правил налогового учета**, согласно которому нормы и правила должны применяться от одного налогового периода к другому.

**Принцип равномерности признания доходов и расходов** отраженный в статьях 271 и 272 НК, предполагает отражение для целей налогообложения расходов в том же отчетном (налоговом) периоде, что и доходов, для получения которых они были произведены.

# Модели налогового учета

Налоговый учет должен быть организован так, чтобы обеспечить возможность непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов и формирование показателей налоговой декларации по налогу на прибыль. Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса РФ налогоплательщик в праве самостоятельно дополнять регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета. Кроме того, налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Следует, что законодательство, позволяет вести налоговый учет, используя различные варианты, выбрав одну из моделей.

# Модель 1



Первичные учетные документы

Аналитические регистры НУ

Аналитические регистры бухгалтерского учета

Синтетические регистры бухгалтерского учета

Налоговые расчеты

Бухгалтерская отчетность

Преимуществом данной модели является то, что она дает реальную возможность получить данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки, а исчислении налоговой базы, так как показатели формируются в соответствии с налоговым законодательством. Но данная модель требует значительных затрат, потому что организации необходимо создание нового отдела с привлечением квалифицированных специалистов.

Налоговая декларация

# Модель 2



Бухгалтерская отчетность

Налоговая декларация

В основу этой модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учета, при этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами необходимыми для определения налоговой базы.



Первичные учетные документы

Комбинированные регистры бухгалтерского учета

Аналитические регистры бухгалтерского учета

Синтетические регистры бухгалтерского учета

# Модель 3



Первичные учетные документы

Аналитические регистры НУ

Бухгалтерские справки

Аналитические регистры бухгалтерского учета



Бухгалтерская отчетность

Налоговая декларация

При использовании данной модели используются регистры и бухгалтерского и налогового учета. Такая модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета с необходимыми корректировками. В конечном итоге модель сближает две системы учета.

Синтетические регистры бухгалтерского учета

# Регистры налогового учета

В основе любой модели налогового учета лежат регистры налогового учета, информация в которых систематизируется с целью формирования налоговой базы по налогу на прибыль. Для ведения налогового учета могут быть использованы как бухгалтерские, так и аналитические регистры учета.

**Аналитические регистры налогового учета**– совокупность показателей (сводные формы), применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период.

**Данные налогового учета** – данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, которые содержат информацию об объектах налогообложения.

Требования к аналитическим регистрам налогового учета установлены статьями 313 и 314 НК РФ, требования к регистрам бухгалтерского учета в статье 10 Федерального Закона «О бухгалтерском учете». Эти требования во многом схожи, но в отличие от регистров бухгалтерского учета систематизация данных в регистрах налогового учета производится на основе их группировки без отражения на счетах бухгалтерского учета. Это главная отличительная особенность.

Учет организуется, таким образом, чтобы обеспечить непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установленным налоговым кодексом порядком влекут за собой или могут повлечь изменение размера налоговой базы.

Формы указанных регистров разрабатываются налогоплательщиками самостоятельно. Регистры налогового учета могут вестись в виде специальных форм на бумажных носителях в электронном виде или на любых машинных носителях. Формы регистров налогового учета, порядок отражения в них данных налогового учета устанавливается в приложении к учетной политике для целей налогообложения.

Статьей 313 НК РФ приведен перечень обязательных реквизитов налогового учета:

* наименование регистра;
* период (дата) составления;
* измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
* наименование хозяйственных операций;
* подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составления указанных регистров.

Для оказания практической помощи организациям налогоплательщикам министерство по налогам и борам рекомендована система налогового учета в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса РФ. Все предлагаемые регистры подразделены на следующие группы:

* регистры промежуточных расчетов;
* регистры учета состояния единицы налогового учета;
* регистры учета хозяйственных операций;
* регистры формирования отчетных данных;
* и т.д.

Существующий перечень регистров налогового учета не является исчерпывающим и может дополняться исходя из специфики деятельности организации и изменения законодательства.

Если составлять собственные регистры желания нет, вы можете воспользоваться уже готовыми. Так, Федеральная налоговая служба разработала [Рекомендации](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134) по составлению регистров налогового учета «Система налогового учета, рекомендуемая ФНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации».

Вот полный перечень этих регистров:

[Регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100040)«Формирование стоимости объекта учета»; [регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100076) амортизации нематериальных активов;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100130) стоимости списанных сырья/материалов по методу ФИФО (ЛИФО);

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100198) стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО); [регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100264) стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100322) учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по

результатам инвентаризации на отчетную дату;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100346) учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату;

[расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100349) резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода;

[акт](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100394) инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100433) учета договоров на добровольное страхование работников; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100482) учета расходов по добровольному страхованию работников;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100536) учета расходов по страхованию работников текущего периода.

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100614) расходов на текущий ремонт; [регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100653) расходов на ремонт;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100722) учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100752) резерва расходов на гарантийный ремонт;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100819) коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100856) информации об объекте основных средств; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101003) информации об объекте нематериальных активов;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101091) информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО);

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101158) информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО);

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101225) информации о движении приобретенных товаров, учитываемых по методу средней себестоимости;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101310) информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101391) учета расходов будущих периодов;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101461) учета операций по движению дебиторской задолженности; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101537) учета операций по движению кредиторской задолженности; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101624) учета расчетов с бюджетом;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101690) движения резерва по сомнительным долгам; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101726) учета расходов на гарантийный ремонт; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101807) учета расчетов по штрафным санкциям;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101859) учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101940) учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101999) учета поступлений денежных средств;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102036) учета расхода денежных средств;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102083) сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102125) учета расходов по оплате труда;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102166) учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов; [регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102213) амортизации основных средств;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102283) учета стоимости товаров, списанных в отчетном периоде; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102342) учета прочих расходов текущего периода;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102380)«Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102429) учета стоимости реализованного прочего имущества; [регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102474) остатка транспортных расходов;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102534) учета внереализационных расходов текущего периода;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102589) финансового результата от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102622) финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав);

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102690) учета доходов текущего периода;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102723) учета убытков обслуживающих производств и хозяйств;

[регистр-расчет](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102771) «Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств»;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102846) учета поступлений целевых средств; [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102876) учета использования целевых поступлений;

[регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102914) учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

В итоге можно сказать, что главой 25 НК РФ введено понятие «налоговый учѐт» применительно к формированию налоговой базы по налогу на прибыль.Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов. Таким образом, конечная цель задачи налогового учета является в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. В связи с этим налогоплательщику предоставляется право выбирать модели ведения налогового учета и разрабатывать учетные регистры применительно к налоговому учету для формирования налоговой базы.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Основные понятия при ведении налогового учета
2. Порядок составления регистров налогового учета.
3. Сходство и различие аналитических регистров бухгалтерского и налогового учета.
4. Особенности ведения налогового учета с применением первой модели.
5. Особенности ведения налогового учета с применением второй модели.
6. Особенности ведения налогового учета с применением третьей модели.

# Тема 2 Налог на прибыль

* 1. **Порядок уплаты налога**

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

* российские организации;
* иностранные организации, получающие доходы на территории РФ через постоянное представительство или от источников в РФ.

Объектом налогообложения по налогу является прибыль, полученная налогоплательщиком (П)

П = Д - Р.

Порядок отнесения возникших доходов и расходов текущего отчетного (налогового) периода регулируется соответствующими статьями Налогового кодекса РФ. При этом, следует различать моменты возникновения доходов и расходов, которые зависят от метода применяемого налогоплательщиком для целей исчисления налога на прибыль - метода начисления или кассового метода, и порядка отнесения тех или иных видов доходов и расходов.

Кассовый метод, при признании доходов и расходов, могут применять организации, у которых в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. По кассовому методу датой получения дохода от реализации, так и внереализационного признается день поступления имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Если средняя сумма выручки в месяц за предыдущие четыре квартала превысила 1 миллион рублей, то налогоплательщик обязан учесть доходы и расходы текущего налогового периода.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год. Отчетным периодом может быть квартал или месяц.

Расчет налога на прибыль производится нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода (кв. мес.).

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансовых платежей исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению. Сроки оплаты по налогу на прибыль и порядок исчисления налога и авансовых платежей установлены в следующем порядке статьями 286 и 287 Налогового кодекса РФ:

* если организация в предыдущие четыре квартала получала выручку больше трех миллионов рублей, то она уплачивает в течение текущего квартала авансовые платежи до 28 числа каждого месяца следующим образом:

1. кв. – ежемесячно в сумме авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода;
2. кв. – ежемесячно в размере 1/3 авансового платежа исчисленного за предыдущий квартал;
3. кв. – ежемесячно в размере 1/3 разницы между суммой авансового платежа за полугодие и суммой авансового платежа за первый квартал;
4. кв. – ежемесячно в размере 1/3 разницы между суммами авансового платежа за 9 месяцев и суммы авансового платежа за полугодие;

* если организация за предыдущие четыре квартала получила выручку в среднем за квартал на более десяти миллионов рублей, то она уплачивает налог по фактически полученной прибыли;
* налогоплательщики также имеют право перейти на уплату налога ежемесячно по фактически полученной прибыли.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода. Расчет налога на прибыль производится нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода.

Налоговая ставка по налогу на прибыль устанавливается в размере 20 %.

При этом:

* 2 % перечисляется в федеральный бюджет;
* 18 % зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

1. 20 процентов - со всех доходов, за исключением дивидендов;
2. 10 процентов - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения налоговые декларации не позднее 28 числа со дня окончания соответствующего отчетного периода.

# Налоговая база. Классификация доходов и расходов

Для определения налога на прибыль налоговая база определяется следующим образом:

# П = Д – Р = Др - Рр + Двн – Рвн , где

П – прибыль; Д – доходы; Р – расходы;

Др – доходы от реализации продукции (товаров, работ, услуг);

Рр – расходы, связанные с реализациейпродукции (товаров, работ, услуг); Двн – внереализационные доходы;

Рвн - внереализационные расходы.

Согласно статье 248 НК РФ доходы для целей налогообложения подразделяется на две основные группы:

1 доходы то реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; 2 внереализационные доходы.

В соответствии со статьей 249 НК доходы то реализации представляют собой:

1выручку от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства; 2 выручку от реализации ранее приобретенных товаров;

3 выручку от реализации имущественных прав.

Порядок налогового учета доходов от реализации регламентирован статьей 316 НК РФ: налоговый учет таких доходов должен вестись раздельно по видам деятельности, если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения или иная ставка, например, налог на доходы от долевого участия в других организациях (9%) и (15%).

В зависимости от характера расходов условий их осуществления расходы текущего отчетного (налогового) периода подразделяются на две группы:

* расходы, связанные с производством и реализацией;
* внереализационные расходы;

Классификация расходов связанных с производством и реализацией дана в статье 253 НК РФ, согласно которой расходы подразделяются по составу и по экономическому содержанию.

|  |  |
| --- | --- |
| Группировка расходов по составу | Группировка расходов по  экономическому содержанию |
| 1. расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением или реализацией товаров. 2. расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии. 3. расходы на освоение природных ресурсов. 4. расходы на НИОКР. 5. расходы на добровольное и обязательное страхование. 6. прочие расходы. | 1. материальные расходы 2. расходы на оплату труда 3. сумма начисленной амортизации 4. прочие расходы |

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты осуществленные налогоплательщиком.

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

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты подтвержденные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены на осуществление деятельности, направленной на получение дохода.

Как показывает практика налоговых проверок, налоговые органы, как правило, не признают экономически оправданными следующие виды расходов:

* затраты на приобретение спецодежды, спецобуви и защитных приспособлений в случае, если обязательное применение спецодежды, спецобуви и защитных приспособлений работниками конкретной профессии не предусмотрено законодательством РФ;
* затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, если они не обоснованы технологическим процессом;
* расходы на оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала в случае, если организация фактически не произвела набор работников, в том числе и в результате рассмотрения кандидатур, представленных специализированными компаниями по подбору персонала;
* расходы по командировкам учитываются только при наличии подтверждений о производственном характере поездки (командировки);
* расходы по оплате услуг консультационных, бухгалтерских, юридических услуг, если в штате организации есть аналогичные штатные единицы.

В итоге можно казать, что организации, осуществляющие коммерческую деятельность и получающие прибыль должны уплачивать в бюджет налог на прибыль по установленной законом ставке и в установленные сроки. В соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса налогоплательщик обязан правильно рассчитывать налоговою базу по налогу на прибыль.Для целей налогообложения доходы подразделяются на две основные группы:1 доходы то реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и на 2 внереализационные доходы.В зависимости от характера расходов и условий их осуществления, расходы текущего отчетного (налогового) периода подразделяются на две группы: расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы. Классификация расходов связанных с производством и реализацией дана в Налоговом кодексе РФ. Соответственно доходы и расходы должны бытьдокументально обоснованными, то есть это экономически оправданные затраты и поступления, оценка которых выражена в денежной форме.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Основные понятия при ведении налогового учета
2. Порядок составления регистров налогового учета.
3. Сходство и различие аналитических регистров бухгалтерского и налогового учета.
4. Особенности ведения налогового учета с применением первой модели.
5. Особенности ведения налогового учета с применением второй модели.
6. Особенности ведения налогового учета с применением третьей модели.
7. Перечень аналитических регистров налогового учета.
8. Содержание и перечень реквизитов в регистрах налогового учета
9. Классификация доходов. 10.Группировка расходов.

**Раздел 2. Налоговый учет доходов и расходов организации**

# Тема 3. Налоговый учет доходов

* 1. **Учет доходов от реализации**

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходы от реализации представляют собой выручку от реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных; и выручку от реализации имущественных прав.

В отличие от налогового учета в бухгалтерском учете доходы от реализации продукции входят в состав доходов от обычных видов деятельности, а поступления от реализации имущественных прав признается не выручкой от продаж, а прочим доходом.

В составе доходов от реализации могут быть отражены также доходы от сдачи имущества в аренду, а также доходы от предоставления во временное пользование за плату прав интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (патенты, права на изобретение, промышленные образцы). Указанные доходы признаются в составе доходов то реализации в том случае, если эти операции проводятся систематически и являются одним из видов деятельности организации.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений связанных с расчетами за реализованную продукцию (товары, выполненные работы и оказанные услуги) или имущественные права, выраженные в денежных или натуральных единицах.

В ряде случаях в бухгалтерском и налоговом учете выручка от реализации товаров (работ, услуг) формируется по-разному. Так, некоторые доходы по правилам бухгалтерского учета увеличивают выручку, а по правилам налогового учета - нет.

Вот как нужно учитывать доходы от продажи товаров (работ, услуг):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Вид доходов** | **Учет доходов** | |
| **бухгалтерский** | **налоговый** |
| Сумма выручки, полученная (причитающаяся к получению) от покупателя товаров, работ,  услуг (за минусом НДС) | Включается в состав выручки от реализации (п. 6 ПБУ 9/99) | То же (ст. 249 НК РФ) |
| Разницы, которые возникают, если выручка получена в иностранной валюте | Включаются в состав прочих доходов или расходов (п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99) | Включаются в состав внереализационных доходов или расходов(ст. ст. 250,  265 НКРФ) |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проценты, полученные за отсрочку оплаты товаров, работ, услуг (коммерческий кредит) | Увеличивают выручку от реализации (п.  6.2ПБУ 9/99) | Включаются в состав внереализационных доходов (ст. 250 НК  РФ) |
| Проценты или дисконт по векселям, полученным в оплату товаров, работ, услуг | Увеличивают выручку от реализации (п.  6.2ПБУ 9/99) | Включаются в состав внереализационных  доходов (ст. 250 НК РФ) |

Как видно из [таблицы](consultantplus://offline/main?base=PBI%3Bn%3D130336%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100269), по правилам налогового учета в состав выручки от реализации не включают:

* суммовые разницы;
* проценты по коммерческим кредитам;
* проценты (дисконт) по векселям.

Регистры налогового учета доходов от реализации

Выручку от продажи имущества (работ, услуг) отражают в [регистре](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101940) учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав. В ряде случаев сумму выручки указывают также и в дополнительных регистрах налогового учета. Перечень этих регистров зависит от вида проданного имущества.

В таблице приведены регистры для учета выручки, рекомендованные налоговиками.

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид дохода** | **Регистры** |
| Выручка от реализации  готовой продукции | Регистр учета операций выбытия имущества,  работ,услуг, прав |
| Выручка от реализации  работ, услуг | Регистр учета операций выбытия имущества,  работ,услуг, прав |
| Выручка от реализации прочего имущества  (материалов) | Регистр учета операций выбытия имущества, работ,услуг, прав |
| Выручка от реализации товаров, купленных для  перепродажи | Регистр учета операций выбытия имущества, работ,услуг, прав |
| Выручка от реализации основных средств | * Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; * Регистр-расчет «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества» |
| Выручка от реализации нематериальных активов | * Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; * Регистр-расчет «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества» |
| Выручка от реализации  ценных бумаг | Регистр учета операций выбытия имущества, работ  услуг, прав |

Если полученная выручка относится к будущим отчетным (налоговым) периодам или ваша фирма определяет доходы кассовым методом, после

поступления денег от покупателей оформляют [регистр](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D35276%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101999) учета поступления денежных средств.

# Внереализационные доходы

Все иные доходы, не относящиеся к доходам от реализации являются внереализационными.

**Внереализационными доходами,** вчастности, признаются:

* + от долевого участия в других организациях;
  + в виде признанных должником штрафов пеней неустоек и иных санкций за нарушение условий договора;
  + в виде положительной курсовой разницы в результате реализации иностранной валюты;
  + в виде безвозмездного получения имущества -

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений [статьи 40](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D117058%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100365) настоящего Кодекса, но не ниже определяемой в соответствии с настоящей главой остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;

* + в виде процентов полученных по договорам займа, кредита и банковского вклада.

Понятие видов таких долговых обязательств приведено в статье 269 НК РФ, а порядок ведения налогового учета таких обязательств регламентирован в статье 328 НК РФ;

* + в виде сумм восстановленных резервов;
  + в виде доходов прошлых лет выявленных в отчетном периоде.

В этом случае налоговые обязательства отчетного периода подлежат корректировке или осуществляется перерасчет налоговых обязательств, с предоставлением уточненной декларации, если возможно определить период совершения ошибок или искажений в исчислении налоговой базы.

* + в виде положительной суммовой разницы
  + в виде стоимости материалов полученных от ликвидации или демонтажа;
  + и т.д.

Полный перечень внереализационных доходов приведен в статье 250 Налогового кодекса РФ.

При применении метода начисления датой получения доходов признается:

1. дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) – для доходов:

* в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг);
* по иным аналогичным доходам;

1. дата поступления денежных средств на расчетный счет налогоплательщика - для доходов:

* в виде безвозмездно полученных денежных средств;
* в виде дивидендов от долевого участия в других организациях;
* в виде иных аналогичных доходов;

1. дата признания должником либо дата вступления в силу решения суда – по доходам в виде штрафов пеней неустоек и иных санкций за нарушение условий договора;
2. последний день отчетного (налогового) периода – по доходам:

* в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам;
* по доходам от доверительного управления имуществом;
* по иным аналогичным доходам;

1. дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества составленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета - по доходам в виде стоимости материалов полученных от ликвидации или демонтажа выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества;
2. даты возникновения других доходов определены в пунктах 5 - 8 статьи 271 Налогового кодекса РФ.

Если налогоплательщик признает доходы кассовым методом - то датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления иного имущества или имущественных прав.

Рассмотрим особенности налогового учета отдельных видов внереализационных доходов.

*Учет доходов от долевого участия в других организации*

Налоговая база по доходам, полученным от долевого участия, определяется в зависимости от источника выплаты дохода.

Если доход получен от иностранной организации ставка налога - 15%, а если от российской организации то – 9%. В случае, когда российская организация налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации или физическому лицу, которое не является резидентом РФ, применяется ставка – 15%. К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие налоговые ставки:

1. 0 процентов - по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50- процентным вкладом в уставном капиталеорганизации выплачивающей дивиденды, и при условии, что стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством Российской Федерации в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 миллионов рублей.

При этом, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, установленная налоговая ставка применяется в отношении организаций, постоянное местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим

налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны);

1. 9 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями;
2. 15 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

Налоговый агент российская организация исчисляет сумму налога с суммы дивидендов каждого получателя дохода следующим образом:

* + определяется общая сумма налога с суммы дивидендов;
  + определяется сумма налога, подлежащая удержанию из доходов каждого налогоплательщика.

Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по следующей формуле:

**Н = К x Сн x (д - Д)**,

где: Н - сумма налога, подлежащего удержанию;

К - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

Сн - соответствующая налоговая ставка;

д - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков - получателей дивидендов;

Д - общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, при условии, если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

В случае, если значение Н составляет отрицательную величину, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

В случае, если российская организация - налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом Российской Федерации, налоговая база налогоплательщика - получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка, установленная соответственно подпунктом 3 пункта 3 статьи 284 или пунктом 3 статьи 224 настоящего Кодекса.

В бухгалтерском учете операции по начислению дивидендов будут оформлены следующими проводками:

а) учредителям:

Д 84 К 75 – начислен доход учредителям; Д 75 К 68 – удержан налог;

Д 75 К 51 – выплачены доходы учредителям б) получение доходов организацией:

Д 76 К 91 – начислен доход от долевого участия в другой организации;

Д 51 К 76 – получен доход.

На основании данных бухгалтерского учета налоговую декларацию можно не корректировать, так как правила бухгалтерского и налогового учета по данному виду хозяйственных операций совпадает

# Доходы, не учитываемые для целей налогообложения

Отдельной статьей в НК РФ приведены доходы, не учитываемые для целей налогообложения (статья 251 НК РФ), в которой приведен перечень доходов (30 видов) от различных операций,а именно:

* в виде имущества, которое получено в порядке предварительной оплаты продукции (товаров, работ, услуг), налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
* в виде имущества, которое получено в виде залога или задатка;
* в виде имущества, которое получено в качестве вклада в уставный капитал;
* в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи по законодательству РФ, включая безвозмездное получение основных средств и нематериальных активов в соответствии с международными договорами;
* доходы от операций связанные с получением имущества бюджетными организациями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
* доходы от операций связанные с получением имущества комиссионером или агентом в связи с исполнением обязательств по договору комиссии;
* доходы, связанные с безвозмездным получением российскими организациями имущества при соблюдении следующих условий:

**а)** если уставный капитал получающей организации более чем на 50% состоит из вклада передающей организации;

**б)** если уставный капитал передающей организации более чем на 50% состоит из вклада получающей организации;

**в)** если уставный капитал получающей организации более чем на 50% состоит из вклада физического лица. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения в том случае, если в течение одного года данное имущество не передается третьим лицам

* доходы, связанные с получением организацией имущества в порядке целевого финансирования;
* доходы от операций, связанных с увеличением уставного капитала акционерного общества за счет разницы между номинальной стоимости новых акций и первоначальных акций;
* доходы то операций, связанных с получением положительной разницы в цене на драгоценные камни при их переоценке в соответствии с прейскурантами;
* доходы от списаниясумм кредиторской задолженности перед бюджетами различных уровней в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ;
* доходы в виде сумм положительной разницы при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;
* в виде сумм, восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг;
* и др.

Рассмотрим особенности налогового учета некоторых видов этих доходов.

Полученные авансы

Если фирма определяет доходы и расходы методом начисления, то авансы, полученные в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), налогом на прибыль не облагают.

Если же компания применяет кассовый метод, то сумму полученного аванса включают в состав налогооблагаемых доходов. При этом стоимость ценностей (товаров, готовой продукции и т.п.), в счет оплаты которых получен аванс, уменьшает облагаемую прибыль после их отгрузки покупателю. Но только при условии, что расходы на приобретение или изготовление этих ценностей оплачены поставщикам и подрядчикам (исполнителям).

Имущество, полученное при выходе из другой организации и из простого товарищества

Не облагают налогом на прибыль стоимость имущества, полученного акционером (участником) при его выходе из организации. Причем стоимость такого имущества не должна превышать цену, по которой имущество было внесено в уставный капитал (по данным налогового учета передающей стороны). Сумму превышения облагают налогом в обычном порядке. Такие же правила распространяются и на имущество, внесенное в качестве вклада в простое товарищество (совместную деятельность).

Неотделимые улучшения арендованного имущества

Пользуясь чужими зданиями, сооружениями, помещениями, арендатор может отремонтировать их, улучшить их внешний вид, достроить или дооборудовать. Как правило, приведение арендованного имущества в порядок носит характер так называемых неотделимых улучшений. Проще говоря, силами арендатора здание или помещение изменяется так, что придать ему первоначальный вид, не разрушив и не повредив объект, невозможно.

Пользоваться «улучшенным» имуществом арендатор, разумеется, будет лишь в течение срока действия договора аренды. А когда этот срок истечет, объект вместе с неотделимыми улучшениями вернется к арендодателю. Ведь сделанные арендатором «усовершенствования» являются неотъемлемой частью арендованного объекта. И по окончании договора аренды они в любом случае должны быть переданы «хозяину».

В результате окажется, что арендодатель безвозмездно получит неотделимые улучшения объекта основных средств. Иными словами, у него возникнет доход. Однако налогом на прибыль такой доход не облагается ([пп. 32 п. 1 ст. 251](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D4266) НК РФ).

Имущество, полученное в результате реорганизации

Существуют такие формы реорганизации компаний:

* слияние;
* присоединение;
* разделение;
* выделение;
* преобразование.

В какой бы форме ни реорганизовывались компании, у их имущества появляются новые владельцы - правопреемники.

Так, при слиянии компаний их имущество и обязательства переходят к вновь созданной фирме. А «слившиеся» предприятия перестают существовать.

Организация, которая присоединяется к другой, передает ей свои активы и обязательства и прекращает свое существование.

Если фирма разделяется, то ее правопреемниками становятся две или несколько вновь созданных компаний.

При выделении из состава компании одной или нескольких фирм к каждой из них переходит часть имущества и обязательств реорганизованной компании.

Если же предприятие изменяет свою организационно-правовую форму (преобразование), то новая компания становится правопреемником старой.

В [п. 3 ст. 251](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D1470) Налогового кодекса сказано, что стоимость имущества, перешедшего к правопреемнику в результате реорганизации, не считается налогооблагаемым доходом.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Доходы и расходы, связанные с реализацией.
2. Налоговая база по налогу на прибыль.
3. Налоговые ставки по налогу на прибыль.
4. Сроки и уплаты налога в виде авансовых платежей.
5. Налоговая декларация.
6. Особенности налоговой базы в банках.
7. Особенности налоговой базы страховых организаций.
8. Особенности исчисления налоговой базы и уплаты налога

# Тема 4 Налоговый учет расходов

* 1. Налоговый учет расходов связанных с реализацией Классификация расходов, связанных с производством и реализацией дана в

статье 253 Налогового кодекса РФ, согласно которой указанные расходы подразделяются по составу и по экономическому содержанию. Кроме того, в статье 318 НК РФ указано, что расходы делятся на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся:

* материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 п.1 статья 254 Налогового кодекса РФ
* расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, работ, услуг, а также суммы Единого

социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда.

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

C 1 января 2005г., налогоплательщик может в учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определять перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией продукции. До этой даты ст. 318 Налогового кодекса РФ был установлен «закрытый» перечень прямых расходов. Также налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе, товаров отгруженных, но не проданных.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов за исключением внереализационных расходов.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию в полном объеме относится к расходам текущего отчетного периода.

## Материальные расходы

В состав материальных расходов принимаемых для целей налогообложения входят затраты налогоплательщика на приобретение материально производственных запасов (используемых в производстве товаров или образующих их основу), а также запасных частей, топлива, комплектующих изделий, воды, энергии всех видов, а также затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями.

По [ст. 254](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101980) Налогового кодекса в состав материальных расходов включают затраты на приобретение:

* материалов и сырья, используемых в производстве товаров (работ, услуг) и на другие производственные нужды;
* комплектующих и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем обработке;
* материалов для упаковки реализуемых товаров (тара);
* топлива, воды и энергии всех видов, отопления зданий для производственных нужд;
* работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или структурными подразделениями фирмы (например, транспортные расходы);
* имущества, не являющегося амортизируемым (то есть стоимость которого менее 40 000 руб. или срок полезного использования которого менее одного года);
* инструментов, производственного инвентаря, лабораторного оборудования, спецодежды и спецобуви и др.

Перечень материальных расходов, который содержится в [ст. 254](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101980) Налогового кодекса, не является исчерпывающим. В состав материальных расходов также могут быть включены другие документально подтвержденные затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства и реализации.

В статье 254 Налогового кодекса РФ приводится перечень работ и услуг производственного характера, признаваемых в качестве материальных расходов. К таким расходам относятся:

1. выполнение отдельных операций по производству продукции выполнению работ оказанию услуг.
2. контроль за соблюдением установленных технологических процессов.
3. технологическое обслуживаниеосновных средств и другие подобные работы.
4. транспортные услуги сторонних организаций.
5. доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров.

Методические рекомендации по применению главы 25 Налогового кодекса РФ уточняют, что расходы на доставку товарно-материальных ценностей осуществленные собственным автотранспортом организации не увеличивают стоимость указанных материальных ценностей.

В соответствии со статьей 254 Налогового кодекса РФ к материальным расходам для целей налогообложения приравниваются следующие расходы и потери:

1. расходы на рекультивацию земель и другие природоохранные мероприятия;
2. потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли;
3. технологические потери при производстве (должны быть обоснованы и утверждены сметой);
4. расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

Согласно статье 254 Налогового кодекса РФ стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей включает следующие затраты:

а) стоимость приобретения (без налогов, подлежащих вычету или включению в себестоимость);

б) комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;

в) ввозные таможенные пошлины и сборы; г) расходы на транспортировку;

д) иные затраты.

Материалы отражают в бухгалтерском и налоговом учете по фактической себестоимости. Это правило также распространяется на сырье, комплектующие, и полуфабрикаты и др.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов - это сумма всех расходов, связанных с их приобретением. Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете себестоимость материалов формируют в зависимости от того, как они были получены.

Материалы могут быть:

* + куплены у поставщиков;
  + получены в качестве вклада в уставный капитал;
  + получены безвозмездно.

В бухгалтерском и налоговом учете фактическую себестоимость купленных материалов формируют по-разному. А именно - некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включают в их фактическую себестоимость, а по правилам налогового учета - нет. Так, в налоговую себестоимость материалов не включают:

* + отрицательные разницы (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
  + проценты по кредиту, полученному на покупку материалов (их отражают в составе внереализационных налоговых расходов фирмы);
  + информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой материалов, если налоговой учетной политикой фирмы предусмотрен их учет в составе прочих расходов.

Материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, отражают в бухгалтерском и налоговом учете по-разному. В бухгалтерском учете их приходуют по стоимости, согласованной между акционерами (участниками) фирмы ([п. 8](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D67612%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100043) ПБУ 5/01).

Если ваша фирма - открытое или закрытое акционерное общество, то цену материалов, которую устанавливают акционеры, должен подтвердить независимый оценщик ([п. 3 ст. 34](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D83295%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100276) Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

В обществе с ограниченной ответственностью независимого оценщика привлекают для определения стоимости материалов, если размер вклада превышает 20 000 руб. ([п. 2 ст. 15](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D76685%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100124) Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14- ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

В налоговом учете такие материалы отражают исходя из их налоговой первоначальной стоимости, определенной по данным передающей стороны. Эту стоимость определяют на дату перехода права собственности на это имущество ([ст. 277](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D752) НК РФ).

Данные налогового учета учредителя (передающей стороны) фирма, получившая имущество, должна подтвердить документами. В противном случае первоначальная налоговая стоимость материалов считается нулевой.

Если ваша фирма получила материалы безвозмездно, определите их фактическую себестоимость исходя из рыночной цены на них. Это правило действует как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Однако в налоговом учете стоимость таких материалов не может быть меньше расходов на их покупку (первоначальной стоимости) по данным передающей стороны ([п. 8 ст. 250](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101874) НК РФ).

Если первоначальная стоимость материалов больше, чем их рыночная цена, то в налоговом учете их отражают по первоначальной, а в бухгалтерском - по рыночной стоимости.

Чтобы избежать лишней работы, в этой ситуации можно посоветовать подобрать такую рыночную цену, которая будет соответствовать первоначальной стоимости материалов по данным передающей стороны. Дело в том, что единого, всеми признанного источника информации о рыночных ценах в России нет. И если спор дойдет до суда, налоговая инспекция может предложить один источник (например, данные Росстата), а вы - другой (например, каталог «Услуги и цены»).

Следует отметить, что стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей определенная в соответствии с требованиями статьи 254Налогового кодекса РФ будет отличаться от фактической себестоимости рассчитанной по правилам бухгалтерского учета, которые установлены в Положении по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Так в налоговом кодексе в отличие от ПБУ 5/01 не предусмотрены следующие затраты:

* + - затраты по содержанию заготовительно-складского помещения;
    - затраты по доведению товарно-материальных ценностей до пригодного к использованию состояния.

Некоторые расходы учтены в составе внереализационных для целей налогообложения:

* + - начисленные проценты по кредитам и займам в размере их предельной величины;
    - суммовые разницы, возникшие при приобретениитоварно- материальных ценностей.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов и на стоимость возвратной тары.

При определении размера расходов при списании сырья и материалов на производство в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

* + - метод оценки по стоимости единицы запасов;
    - метод оценки по средней стоимости;
    - метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
    - метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

*Обратите внимание:* с 1 января 2008 г. метод ЛИФО при списании или другом выбытии материально-производственных запасов исключен из бухгалтерского учета. Применять его можно только в налоговом учете.

Особый порядок действует, если вы передаете в производство:

* инструменты, приспособления, инвентарь, лабораторное оборудование;
* спецодежду или спецобувь;
* имущество, которое не считается амортизируемым.

Стоимость таких объектов уменьшает налоговую прибыль в той сумме, которую вы потратили на их приобретение. Другими словами, их включают в расходы по себестоимости каждой единицы после передачи в эксплуатацию.

Если методы оценки материалов в бухгалтерском учете и налоговом учете одинаковы, то могут быть использованы данные бухгалтерского учета.

## Расходы на оплату труда

Состав расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения установлен статьей 255 Налогового кодекса РФ, согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются:

1. любые начисления работникам в денежной или натуральной формах;
2. стимулирующие начисления и надбавки;
3. компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
4. премии и единовременные поощрительные начислении, а также расходы связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми или коллективными договорами.

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

1. суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;
2. начисления стимулирующего характера (премии, надбавки за профессиональное мастерство, высокие достижения);
3. начисления стимулирующего характера связанные с режимом работы или условиями труда (работа в ночное время, работа в многосменном режиме, работа в тяжелых, вредных условиях труда, сверхурочная работа и работа в выходные и праздничные дни);
4. сумма начисленного среднего заработка;
5. расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска;
6. денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
7. начисления работникам, в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников организации;
8. единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности);
9. надбавки за работу в особых климатических условиях;
10. расходы на оплату труда, на время учебных отпусков;
11. суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D116584%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100044)«О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные всоответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования - выплату пенсий пожизненно;

добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D116584%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100044) «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», и платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

В случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и договора негосударственного пенсионного обеспечения в отношении отдельных или всех застрахованных работников, если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать требованиям настоящего пункта, или в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров либо их расторжения.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии с настоящим подпунктом, в расходы на оплату труда не включаются суммы платежей (взносов), предусмотренные настоящим подпунктом;

1. расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков;
2. другие виды расходов произведенных в пользу работников.

Следует учесть, что перечень расходов по оплате труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, предусмотренный статьей 255 НК РФ в составе расходов не является исчерпывающим.

Расходы по добровольному страхованию

К расходам на оплату труда относят затраты фирмы по договорам:

* обязательного страхования сотрудников (например, страхование частных детективов и охранников, работников горноспасательных служб и т.д.);
* добровольного страхования сотрудников (например, страхование жизни или здоровья).

В бухгалтерском учете затраты по таким договорам полностью включают в расходы по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав расходов на оплату труда.

Расходы по обязательному страхованию сотрудников уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы полностью.

Расходы по добровольному страхованию сотрудников уменьшают прибыль:

* если договор страхования заключен на условиях, предусмотренных [п. 16 ст.](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D3883) [255](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D3883) Налогового кодекса;
* если расходы по страхованию сотрудников не превышают нормы, установленные [п. 16 ст. 255](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D3883) Налогового кодекса.

**Обратите внимание:** независимо от метода учета доходов и расходов при расчете налога на прибыль (метода начисления или кассового метода) затраты по добровольному страхованию сотрудников уменьшают облагаемую прибыль только после их оплаты ([ст. 272](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102458) НК РФ).

Если расходы по страхованию относят к нескольким отчетным периодам (например, при оплате договора страхования разовым платежом), то их равномерно распределяют между ними.

## Расходы на амортизацию

Согласно статье 256 НК РФ **амортизируемым имуществом** признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности:

* + которые находятся у налогоплательщика на правах собственности;
  + используются им для извлечения дохода и;
  + стоимость, которых погашается путем начисления амортизации;
  + со сроком полезного использования более 12 месяцев и;
  + первоначальной стоимостью более 100000 рублей.

Те же самые нормы содержит Положение по бухгалтерскому учету 6/01

«Учет основных средств» ценности стоимостью не более 40 000 рублей амортизации не подлежат и списываются в производство по мере ввода в эксплуатацию, соответственно амортизация по ним не начисляется.

К амортизируемому имуществу не относятся:

* + земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
  + материально производственные запасы, товары объекты незавершенного капитального строительства;
  + ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Не подлежат амортизации:

* + имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением;
  + имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевого финансирования для осуществления некоммерческой деятельности;
  + имущество, приобретенное с использованием бюджетных средств целевого финансирования;
  + объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, и др.);
  + продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
  + приобретенные издания (книги, брошюры), произведения искусства.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

* + переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
  + переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
  + находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Основные средства – средства труда для производства и реализации продукции товаров работ, услуг или для управления организацией.

Первоначальная стоимость имущества должна быть более 40 000 рублей, срок полезного использования более 12 месяцев. Первоначальная стоимость определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, доставку, и доведения до состояния, в котором оно пригодно для использования. Расходы, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок, в первоначальную стоимость объекта основных средств не включаются, например, расходы по страхованию имущества.

Нематериальными активами признаются приобретенные или созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции свыше 12 месяцев.

К нематериальным активам относятся:

* + патенты на изобретения, промышленные образцы, полезная модель;
  + право на товарный знак, фирменное наименование, знак обслуживания;
  + право на селекционное достижение;
  + право автора на использование программ для ЭВМ, базы данных;
  + владение “ноу-хау”, секретной формулой или процессом, информацией в отношение промышленного или коммерческого опыта.

Требования к формированию первоначальной стоимости аналогичны требованиям к основным средствам.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроком их полезного использования. Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы согласно классификатору амортизируемого имущества.

Таблица 1

|  |  |
| --- | --- |
| **№ аморти зацион ной**  **группы** | **Срок полезного использования основных средств** |
| I | от 1 до 2 лет включительно |
| II | от 2 до 3 лет включительно |
| III | от 3 до 5 лет включительно |
| IV | от 5 до 7 лет включительно |
| V | от 7 до 10 лет включительно |
| VI | от 10 до 15 лет включительно |
| VII | от 15 до 20 лет включительно |
| VIII | от 20 до 25 лет включительно |
| IX | от 25 до 30 лет включительно |
| X | свыше 30 лет |

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства или из других ограничений сроков полезного использования объектов интеллектуальной собственности, а также исходя из срока полезного использования нематериальных активов. По нематериальным активам, по которым нельзя определить срок полезного использования нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством РФ.

Налогоплательщики исчисляют амортизацию одним из следующих способов:

* 1. линейным методом;
  2. нелинейным методом.

При применении линейного метода норма амортизации за месяц определяется по формуле:

**K = (1/№) × 100 %**, где

* + - **K** – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;
    - **№**– срок полезного использования (в месяцах).

При применении нелинейного метода норма амортизации за месяц определяется следующим образом:

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, по следующей формуле:

*А*  *В* 

*k*

100

, где

A - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации:

|  |  |
| --- | --- |
| **Амортизационная группа** | **Норма амортизации (месячная)** |
| Первая | 14,3 |
| Вторая | 8,8 |
| Третья | 5,6 |
| Четвертая | 3,8 |
| Пятая | 2,7 |
| Шестая | 1,8 |
| Седьмая | 1,3 |
| Восьмая | 1,0 |
| Девятая | 0,8 |
| Десятая | 0,7 |

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае, если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 рублей, в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

С 1 января 2006 года налогоплательщик в праве увеличить на 10% амортизацию вводимых в эксплуатацию основных средств (кроме безвозмездно полученных).

В налоговом учете в отличие от бухгалтерского фирма вправе переносить стоимость основного средства на расходы по-особому. Она может 10 или 30 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно) списать в расходы сразу в том периоде, в котором фирма начинает их амортизировать в налоговом учете ([п. 3 ст. 272](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D4015) НК РФ). Такой порядок амортизации получил неформальное название - «амортизационная премия».

**Обратите внимание:** с 1 января 2009 г. размер амортизационной премии по основным средствам со сроком полезного использования свыше трех до 20 лет ([третья](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D80318%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100117) - [седьмая амортизационные группы](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D80318%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100975)) увеличен до 30 процентов ([п. 9 ст.](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D4299) [258](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D4299) НК РФ). По основным средствам, которые относятся к остальным группам, размер амортизационной премии составляет 10 процентов.

Применять амортизационную премию фирма может, если она:

* купила основное средство;
* создала его;
* модернизировала, достроила, дооборудовала или технически перевооружила существующий объект ([п. 1.1 ст. 259](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D83314%3Bfld%3D134%3Bdst%3D3054) НК РФ).

Пример. В марте ЗАО «Актив» приобрело производственный станок.

Его первоначальная стоимость и в бухгалтерском, и в налоговом учете составила 250 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет [(третья](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D80318%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100117) [амортизационная группа)](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D80318%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100117). В марте же «Актив» поставил основное средство на учет и ввел его в эксплуатацию.

Начислять амортизацию по этому объекту фирма начала с апреля. В этом месяце бухгалтер «Актива» включил в налоговые расходы сумму амортизационной премии, равную 30 процентам от первоначальной стоимости станка. Эта сумма составила 75 000 руб. (250 000 руб. x 30%).

В этом и в последующих месяцах фирма будет начислять обычную амортизацию по станку в зависимости от выбранного метода ее начисления.

При модернизации или реконструкции фирма вправе воспользоваться амортизационной премией. То есть в месяце, когда произошла модернизация, она может списать на налоговые расходы 10 или 30 процентов от затрат, потраченных на модернизацию ([п. 3 ст. 272](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D4015) НК РФ). А оставшуюся их часть будет амортизировать.

Обратите внимание: амортизационная премия - это право, а не обязанность. То есть у вас есть выбор, применять ее или нет. Причем вы можете по какому-то одному объекту начислить все 10 или 30 процентов премии, по другому - меньше, по третьему - вообще не начислять. Таким образом, у вас есть возможность оптимизации облагаемой прибыли. Если вы решите использовать амортизационную премию, это нужно указать в учетной политике.

Обратите внимание: с 1 января 2009 г. в Налоговом кодексе прописан порядок восстановления амортизационной премии ([п. 9 ст. 258](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D4299) НК РФ).

Ваша компания должна восстановить амортизационную премию, то есть включить ее в доходы, если вы реализуете основное средство раньше пяти лет с момента ввода в эксплуатацию. Этот же порядок применяют, если

амортизационную премию применяли по достройке, дооборудованию, модернизации, техническому перевооружению основных средств.

Однако в бухгалтерском учете амортизационную премию не применяют. [Положение](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D64986%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100012) по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) не предусматривает такой возможности.

В отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, а также сельскохозяйственные организации промышленного типа, к основной норме амортизации организации в праве применять специальный коэффициент, но не выше **2**.

Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации организации в праве применять специальный коэффициент, но не выше **3**.

С 2009 г. при начислении амортизации по лизинговому имуществу, относящемуся к первой - третьей амортизационным группам, специальный коэффициент, равный 3 (трем), не применяется независимо от метода начисления амортизации, даже если до 2009 г. налогоплательщик рассчитывал амортизацию по данному имуществу с учетом специального коэффициента, равного 3 (трем).

Особые правила начисления амортизации по имуществу введенному в эксплуатацию до 1 января 2002 года.

Данное амортизационное имущество, введенное в эксплуатацию до 1 января 2002 года, выделяется в отдельную амортизационную группу, по такому имуществу устанавливаются новые сроки полезного использования.

Вне зависимости от выбранного метода амортизации, начисление амортизации по такому имуществу производится исходя из его остаточной стоимости, а остаточная стоимость – это разница между восстановительной стоимостью и суммой начисленной за этот период амортизации.

Сумма начисленной амортизации определяется так:

**ОС**× **На**,

установленной налогоплательщиком для указанного имущества при применении линейного и нелинейного метода амортизации.

Налоговый учет по амортизируемому имуществу ведется пообъектно. Аналитический учет должен содержать информацию:

* + о первоначальной стоимости амортизируемого имущества;
  + об изменениях первоначальной стоимости амортизируемого имущества, при достройке, дооборудования, реконструкции;
  + о принятых сроках полезного использования;
  + о дате приобретения и дате выбытия имущества;
  + о способах начисления амортизации;
  + о дате передачи в эксплуатацию и исключения из состава амортизируемого имущества;

Прибыль подлежит включению в состав налоговой базы, в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация.

Убыток, отражается в аналитическом учете как прочие расходы налогоплательщика.

## Прочие расходы

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией относятся следующие расходы:

* суммы налогов и сборов, начисленные, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ;
* расходы на сертификацию продукции и услуг;
* суммы компенсационных сборов за выполненные сторонними организациями работы;
* суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и другие;
* суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;
* расходы на обеспечение пожарной безопасности;
* расходы по набору работников;
* расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности;
* расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт;
* арендные (лизинговые) платежи за арендуемое имущество;
* расходы на содержание служебного транспорта. Расходы на компенсацию за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок в пределах норм, установленных Правительством РФ;
* расходы на командировки, в частности на:

проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

наем жилого помещения;

суточные или полевое довольствие в пределах норм установленных законодательством РФ;

оформление и выдача виз, паспортов.

* расходы на юридические и информационные услуги;
* расходы на аудиторские услуги;
* расходы на публикацию бухгалтерской отчетности;
* представительские расходы в пределах 4 процентов от расходов на оплату труда;
* расходы на канцелярские товары, расходы на рекламу, в пределах 1 % выручки от реализации;
* расходы на изучение конъюнктуры рынка;
* расходы на подготовку и освоение новых цехов и агрегатов;
* потери от брака;
* взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев;
* платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю;
* расходы на содержание вахтовых и временных поселков;
* расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
* расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;
* другие расходы, связанные с производством или реализацией.

Аренда имущества

Затраты на аренду имущества отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: помимо арендных платежей к таким расходам можно отнести суммы, уплаченные за коммунальные услуги (предоставление света, воды, газа) и услуги связи, которые относятся к арендуемому имуществу. Для этого в договоре аренды должно быть условие о том, что за все рассчитывается арендодатель. Затем он перевыставляет счета коммунальных служб арендатору, который их оплачивает. Если такие счета коммунальные службы напрямую выставляют арендатору (минуя арендодателя), эти затраты в состав прочих не включают. Их считают материальными расходами.

Также в составе прочих учитывают затраты по ремонту арендованных основных средств. Для этого должны быть выполнены следующие условия:

* арендованное имущество используется арендатором для деятельности, направленной на получение дохода;
* обязанность производить ремонт за свой счет возлагается законом либо договором аренды именно на арендатора, а арендодатель не будет компенсировать ему эти расходы.

При аренде имущества арендатор может не только ремонтировать его, но и достроить или дооборудовать. Если такие капвложения в неотделимые улучшения арендованного имущества сделаны с согласия арендодателя, то их можно отнести к амортизируемому имуществу.

Арендодатель будет амортизировать капвложения в обычном порядке, если он возмещает арендатору их стоимость. В ином случае начислять амортизацию будет арендатор, но лишь в течение срока действия договора аренды.

Юридические услуги

Затраты по оказанию фирме юридических услуг отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

К таким услугам относят:

* правовое консультирование по всем отраслям права;
* правовую работу по обеспечению хозяйственной деятельности;
* представительство в суде;
* правовую экспертизу учредительных и других документов;
* составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других юридических документов;
* подбор и систематизацию нормативных актов, составление справочников по юридическим вопросам;
* научно-исследовательскую работу в области права и т.д.

Чтобы включить такие затраты в состав прочих расходов, не забывайте про их экономическую оправданность. Эти затраты должны быть связаны с деятельностью вашей фирмы. Так, например, если руководитель фирмы отстаивает в суде свои личные интересы и привлекает для этого юристов, то эти расходы налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Фирма может иметь собственную юридическую службу. Однако возможна ситуация, в которой для решения отдельных вопросов в штате фирмы не найдется сотрудников, имеющих необходимую юридическую квалификацию. В этом случае фирма вправе воспользоваться услугами сторонней юридической фирмы. Данные расходы будут экономически оправданны и уменьшат налогооблагаемую прибыль.

Консультационные, информационные и посреднические услуги

Если информационные, консультационные или посреднические услуги связаны с приобретением тех или иных ценностей (основных средств, материалов и т.д.), то в бухгалтерском учете их сумму включают в первоначальную стоимость купленного имущества. Если нет - отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134) устанавливает, что стоимость амортизируемого имущества (основных средств, нематериальных активов) и материально-производственных запасов (материалов, товаров и т.д.) определяется по цене их приобретения. Помимо непосредственно их стоимости в эту цену могут входить вознаграждения посредникам, консультационные услуги и другие затраты на покупку.

На этом основании многие бухгалтеры учитывают такие расходы в стоимости купленного имущества. А списывают их лишь при передаче ценностей в производство или по мере амортизации основных средств (НМА).

**Обратите внимание:** есть альтернативный вариант. Такие затраты можно отнести к прочим расходам. Это даст возможность сразу списать их на расходы, связанные с производством и реализацией. Такой порядок закрепите в налоговой учетной политике.

Затраты на информационные услуги отражают так:

* в бухгалтерском учете - включают в стоимость купленных материалов;
* в налоговом учете - включают в состав прочих расходов.

Аудиторские услуги

Затраты по оказанию фирме аудиторских услуг отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов. Перечень аудиторских услуг приведен в [ст. 1](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D63689%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100009) Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ.

Такими услугами, в частности, являются:

* проверка бухгалтерской отчетности;
* постановка, восстановление и ведение бухучета, а также составление отчетности;
* консультирование по вопросам бухучета, налогообложения и управления фирмой;
* финансовый анализ деятельности фирмы;
* представительство в суде и налоговых инспекциях;
* автоматизация бухгалтерского учета;
* оценка стоимости имущества;
* разработка инвестиционных проектов, бизнес-планов и т.д.

Услуги нотариуса

Вы можете заверить тот или иной хозяйственный договор у нотариуса. Если по договору фирма приобретает какие-либо ценности (основные средства, нематериальные активы и т.д.), то в бухгалтерском учете затраты на услуги нотариуса включают в первоначальную стоимость купленного имущества. Если нет - отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете затраты фирмы в виде платы за нотариальное оформление включают в состав прочих расходов. Сделать это можно только в пределах тарифов, установленных в [гл. 25.3](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D759)«Государственная пошлина» Налогового кодекса. Плату сверх тарифов не учитывают при определении базы по налогу на прибыль.

Расходы на ремонт основных средств

Основные средства необходимо постоянно поддерживать в рабочем состоянии. Это требует определенных затрат. Расходы на обслуживание (технический осмотр, уход и т.п.) и все виды ремонта (текущий, средний, капитальный) основных средств полностью включают в состав расходов.

Это правило действует как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

В системе налогового учета, рекомендованной ФНС России, есть специальный регистр по учету расходов на ремонт основных средств. Однако этот регистр можно не использовать. Дело в том, что такие расходы как в налоговом, так и в бухгалтерском учете отражают одинаково. Поэтому для расчета налогооблагаемой прибыли, как правило, достаточно данных бухгалтерского учета.

Создание резерва на ремонт основных средств

Если вашей организации предстоит дорогостоящий ремонт основных средств, вы можете зарезервировать средства на эти цели. Порядок создания резерва в бухгалтерском учете законодательством не установлен. Поэтому фирма вправе определить его самостоятельно, закрепив в бухгалтерской учетной политике.

Чтобы упростить работу, создавайте резервы в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством. В этом случае вам не придется вести дополнительные регистры налогового учета.

Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134) предусматривает два вида таких резервов:

* на оплату обычного ремонта;
* на оплату особо сложных и дорогих видов капитального ремонта.

Все затраты по ремонту основных средств списывают за счет созданного резерва.

Если затраты превысили сумму резерва, их включают в состав расходов, которые уменьшают облагаемую налогом прибыль. При этом по правилам налогового учета уменьшить прибыль вы сможете только в конце года ([п. 2 ст.](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D103201)

[324](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D103201) НК РФ). Поэтому если планируемые расходы на ремонт больше, чем максимальная сумма резерва, то создавать его не нужно.

По правилам бухгалтерского учета сумма превышения затрат по ремонту над резервом включается в расходы в том периоде, когда такие затраты возникли.

Если фактические затраты на ремонт меньше, чем резерв, то остаток неиспользованного резерва увеличивает прибыль в конце отчетного года.

Расходы на гарантийный ремонт

Многие фирмы дают гарантию на товары, которые они продают (например, бытовую технику). Если в ходе эксплуатации товар выходит из строя, то фирма обязуется бесплатно его отремонтировать. Затраты по такому ремонту в бухгалтерском учете учитывают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Единовременное списание крупных расходов по гарантийному ремонту может привести к резкому увеличению себестоимости и даже стать причиной убытка. Для равномерного включения таких расходов в затраты вы можете создать резерв на гарантийный ремонт и обслуживание. Решение о создании резервов и порядок резервирования средств надо предусмотреть в налоговой и бухгалтерской учетной политике.

Порядок создания такого резерва в бухгалтерском учете законодательством не установлен. Поэтому фирма вправе определить его самостоятельно. Чтобы упростить работу, создавайте резерв в том порядке, который предусмотрен налоговым законодательством. В этом случае вам не придется вести дополнительные регистры налогового учета.

Сумму резерва на гарантийный ремонт в бухгалтерском учете отражают в составе расходов от обычных видов деятельности, в налоговом - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: создавать резервы в налоговом учете могут только те фирмы, которые учитывают выручку при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию, для оплаты которых создан резерв, списывают за счет резерва.

Создание резерва

В налоговом учете резерв формируют в порядке, который установлен [ст. 267](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102334) Налогового кодекса.Чтобы рассчитать сумму отчислений в резерв, определите долю затрат на гарантийный ремонт в сумме выручки, полученной за три предыдущих года. Этот показатель можно рассчитать так:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Доля затрат на гарантийный ремонт | = | Расходы на гарантийный ремонт за три предыдущих года | : | Выручка от реализации товаров, по которым предоставлялась гарантия,  за три предыдущих года |

Обратите внимание: доля затрат на гарантийный ремонт утверждается в учетной политике для целей налогообложения.

Сумму отчислений в резерв, которую учитывают в составе расходов фирмы, определяют так:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Сумма отчислений в резерв | = | Выручка от реализации товаров, по которым предоставлялась гарантия, за прошедший отчетный  (налоговый) период | x | Доля затрат на гарантийный ремонт |

Списание резерва

Если вы решили создать резерв, то расходы по гарантийному ремонту нужно списывать за счет резерва. В конце года проверьте, израсходован резерв или нет. Сумма расходов на гарантийный ремонт может оказаться как больше, так и меньше резерва.

Если затраты на ремонт превысили сумму резерва, то разницу включите в состав прочих расходов и уменьшите на нее налогооблагаемую прибыль.

Если фирма не использует всю сумму резерва в текущем году, его остаток можно перенести на следующий год. При этом на сумму переносимого остатка нужно уменьшить резерв, который будет создан в следующем году.

Если окажется, что фирма может создать резерв в сумме меньшей, чем переносимый остаток, то разницу между ними включите в состав внереализационных доходов.

Исключительное право на нематериальные активы

В бухгалтерском учете любые исключительные права на объекты интеллектуальной собственности учитывают как нематериальные активы. В течение срока их полезного использования на них начисляют амортизацию.

В налоговом учете это правило также распространяется на НМА стоимостью от 20 000 руб. Если затраты по их покупке меньше данной суммы, то их включают в состав прочих расходов.

Право на использование нематериального актива

Ваша фирма может получить право на использование нематериального актива. За это вы должны будете перечислять правообладателю лицензионные платежи. Платежи, перечисленные за несколько отчетных (налоговых) периодов, предварительно учитывают как расходы будущих периодов и включают в затраты постепенно (то есть в течение того срока, когда фирма может пользоваться нематериальным активом).

В бухгалтерском учете такие затраты учитывают в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Расходы на страхование имущества

Страхование имущества может быть обязательным и добровольным. Добровольное страхование имущества включает страхование:

* средств транспорта;
* грузов;
* основных средств производственного назначения, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства;
* рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
* товарно-материальных запасов;
* урожая сельскохозяйственных культур, а также и животных;
* иного имущества, которое используется для деятельности, направленной на получение дохода;
* ответственности за причинение вреда.

В бухгалтерском учете затраты на обязательное и добровольное страхование включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете их включают в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством России. Затраты на добровольное страхование списывают в сумме фактических расходов.

Расходы по страхованию могут быть отнесены к нескольким отчетным периодам. Например, при оплате договора страхования разовым платежом. В этом случае расходы равномерно распределяют между периодами пропорционально количеству дней, в течение которых действует договор.

Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет

В бухгалтерском учете налоги, которые платит фирма, могут включаться:

* в состав расходов по обычным видам деятельности (например, земельный налог);
* в состав прочих расходов (например, налог на имущество).

В налоговом учете почти все налоги и неналоговые платежи включают в состав прочих расходов.

Исключение из этого правила предусмотрено для платежей за сверхнормативный выброс загрязняющих веществ в окружающую среду и самого налога на прибыль. Суммы этих платежей в состав прочих расходов не включают и при налогообложении не учитывают.

Подбор персонала

Затраты, связанные с набором сотрудников (в том числе оплату услуг кадровых агентств), отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом - в составе прочих расходов.

Обратите внимание: налоговики считают, что если фирма не приняла сотрудников на работу, то такие затраты в налоговом учете не признают. По их мнению, в этой ситуации расходы нельзя считать экономически оправданными.

На самом деле в Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134) подобных ограничений нет. Поэтому вы можете не следовать рекомендациям налоговиков, устанавливающих дополнительные ограничения. Однако свою правоту вам, вероятно, придется доказывать в суде. Чтобы этого избежать, формально примите и увольте рекомендованного вам сотрудника. Кроме того, в договор на поиск кадров можно включить дополнительные пункты, где будет сказано, что агентство оказывает еще какие-нибудь сопутствующие услуги (например, консультационные) по подбору персонала. Тогда у вас появится дополнительное основание отразить в налоговом учете затраты по договору как консультационные расходы.

Расходы на рекламу

Все, что относится к рекламным расходам, перечислено в [п. 4 ст. 264](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102279) Налогового кодекса.

В бухгалтерском учете затраты на рекламу отражают в составе расходов по обычным видам деятельности в полном объеме. В налоговом учете такие затраты учитывают в составе прочих расходов, причем в пределах нормативов. Эти нормативы приведены в таблице:

|  |  |
| --- | --- |
| **Виды рекламных расходов** | **Норма расходов** |
| Расходы на рекламу через средства массовой информации  (объявления в печати, по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети (Интернет и проч.) | Не нормируются |
| Расходы на световую и наружную рекламу, включая  изготовление рекламных стендов и щитов | Не нормируются |
| Затраты на участие в выставках, ярмарках и экспозициях | Не нормируются |
| Затраты на оформление витрин, выставок-продаж, комнат  образцов и демонстрационных залов | Не нормируются |
| Затраты на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемыхработах, оказываемых услугах, товарных знаках  и знаках обслуживания и (или) о самой организации | Не нормируются |
| Затраты на уценку товаров, потерявших свои качества при  экспонировании | Не нормируются |
| Затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемыхпобедителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний | Не более 1% выручки от реализации (без  НДС) |
| Расходы на иные виды рекламы (например, затраты на разработку и распространение рекламных писем, открыток, этикеток, фирменных пакетов и т.п.) | Не более 1% выручки от реализации (без  НДС) |

Расходы по регистрации прав на недвижимость

Право собственности на некоторые объекты основных средств подлежит государственной регистрации. Без нее основное средство не может быть принято к бухгалтерскому учету.

Регистрировать надо сделки с землей и недвижимостью (зданиями, сооружениями и т.п.), а также с определенными видами движимого имущества (автомобилями, оборудованием по производству алкогольной продукции и т.д.). В бухгалтерском учете расходы по государственной регистрации недвижимого имущества включают в его первоначальную стоимость. В налоговом учете такие расходы учитывают как.

Компенсация за использование личного транспорта

Для служебных разъездов работник может использовать свой личный автомобиль (мотоцикл). В этом случае фирма-работодатель должна выплачивать ему соответствующую компенсацию. Ее сумму определяет работодатель по договоренности с работником. Как правило, размер компенсации зависит от интенсивности использования автомобиля (мотоцикла), который эксплуатируется в служебных целях.

Компенсацию назначают с учетом того, что работник должен возместить свои расходы, связанные с покупкой бензина, текущим ремонтом автомобиля (мотоцикла) и т.д. Поэтому, если сотрудник получает компенсацию, никакие дополнительные деньги на возмещение расходов по эксплуатации автотранспорта ему не полагаются. Компенсацию не выплачивают за те дни, когда работник находился в отпуске или болел, так как в это время он не мог использовать автомобиль в служебных целях.

В бухгалтерском учете суммы компенсации полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. По правилам налогового учета компенсация включается в состав прочих расходов только в пределах норм, установленных [Постановлением](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D46512%3Bfld%3D134) Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92.

Для легковых автомобилей с объемом двигателя до 2000 куб. см компенсация учитывается для целей налогообложения прибыли в сумме 1200 руб., а более 2000 куб. см - 1500 руб. в месяц. При этом не важно, какой автомобиль используется - отечественный или иностранный.

Размер компенсации работнику за использование личного мотоцикла для служебных поездок составляет 600 руб. в месяц.

Превышение суммы компенсации над установленными нормами в состав прочих расходов не включают, и оно налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Командировки

Командировка - это поездка работника в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы по распоряжению работодателя.

Служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, командировками не признают.

В командировку можно направить только штатного сотрудника фирмы, с которым заключен трудовой договор. Поездку в другую местность работника, с которым заключен гражданско-правовой договор (например, подряда или поручения), командировкой не считают. Если такому работнику возмещают расходы по служебной поездке, то сумму возмещения считают частью его вознаграждения по договору.

Командированному работнику оплачивают:

* суточные;
* расходы по найму жилого помещения;
* расходы на проезд к месту командировки и обратно;
* другие расходы (например, оплата услуг связи или почты, оформление виз и паспортов, консульские и аэродромные сборы и т.д.).

В бухгалтерском учете затраты на командировку полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов.

Суточные

Суточные выплачивают командированному работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также за все дни нахождения в пути (включая дни отъезда и приезда).

Размер суточных, которые выплачивают работникам, направляемым в командировку, устанавливают приказом руководителя.

Пример. Работник ЗАО «Актив» Сомов с 9 по 11 сентября текущего года (3 дня) направляется в служебную командировку. По приказу руководителя

«Актива» размер суточных для командировок по территории России составляет 500 руб. в сутки.

Бухгалтер «Актива» должен выдать Сомову суточные в размере: 500 руб/дн. x 3 дн. = 1500 руб.

При направлении работника в командировку в местность, откуда он каждый день может возвращаться к своему постоянному месту жительства, суточные не выплачивают ([п. 11](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D80737%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100030) Постановления Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки»). Вопрос о целесообразности ежедневного возвращения решает руководитель компании.

Если работник направлен в зарубежную командировку, суточные за время передвижения по территории РФ выплачивают по нормам, установленным для командировок в пределах России.

В бухгалтерском учете суточные полностью включают в состав расходов фирмы.

В налоговом учете суточные учитывают в составе прочих расходов только в пределах норм, которые установлены в коллективном договоре или приказом руководителя.

Если суточные выдают в пределах норм, которые установлены приказом руководителя, то их сумму в налоговом учете включают в состав прочих расходов.

Если суточные выдают сверх установленных норм, то сумму превышения в состав прочих расходов не включают и налогооблагаемую прибыль она не уменьшает.

Пример. Работник ЗАО «Актив» Сомов с 9 по 11 ноября 2009 г. (3 дня) направляется в служебную командировку. По приказу руководителя

«Актива»размер суточных для командировок по территории Российской Федерации составляет 500 руб. в сутки.

Бухгалтер «Актива» выдал Сомову суточные в размере: 500 руб/дн. x 3 дн. = 1500 руб.

В бухгалтерском учете суточные в сумме 1500 руб. включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете суточные в пределах норм включают в состав прочих расходов.

Суточные в пределах норм составят:

500 руб. x 3 дн. = 1500 руб.

Эта сумма уменьшает налогооблагаемую базу фирмы полностью.

Расходы по найму жилого помещения

Работнику возмещают всю сумму расходов по найму жилого помещения. Также работнику возмещают расходы по оплате дополнительных услуг,

оказываемых в гостиницах и включаемых в счет за проживание. Исключение из этого порядка предусмотрено для услуг по обслуживанию работника в баре, ресторане или номере и расходов на пользование рекреационно- оздоровительными объектами (например, бассейном, сауной, тренажерным залом и т.д.). Такие расходы работнику не оплачивают.

Если руководитель организации все-таки принял решение оплатить такие затраты, то в бухгалтерском учете их отражают в составе внереализационных расходов.

В налоговом учете эти расходы не отражают, так как их сумма налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшает.

Обратите внимание: расходы по проживанию должны быть подтверждены документально (счетами гостиниц, квитанциями об оплате гостиничных услуг и т.п.). Документально не подтвержденные расходы налогооблагаемую прибыль не уменьшают. При заграничных командировках подтверждают расходы на оплату жилья те документы, которые были оформлены по законодательству иностранного государства.

Расходы на проезд к месту командировки и обратно

Расходы на проезд к месту командировки и обратно, возмещаемые командированному работнику, включают:

* стоимость билета на транспортное средство общего пользования (самолет, поезд и т.д.);
* оплату услуг, связанных с предварительной продажей (бронированием) билетов;
* плату за пользование в поездах постельными принадлежностями;
* стоимость проезда транспортом общего пользования к станции (пристани, аэропорту), если она находится за чертой населенного пункта;
* сумму страховых платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте.

Эти затраты отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом - в составе прочих расходов.

Представительские расходы

Представительские расходы - это затраты фирмы по приему и обслуживанию:

* представителей других организаций, которые проводят переговоры для установления и поддержания сотрудничества;
* участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) фирмы.

Полный перечень представительских расходов приведен в [ст. 264](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102203) Налогового кодекса.

Согласно этой [статье](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102203), к представительским расходам относят затраты:

* по проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;
* по транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места проведения встречи и обратно;
* по буфетному обслуживанию лиц, участвующих во встрече, во время переговоров;
* по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Этот перечень является исчерпывающим. Поэтому затраты на организацию развлечений и отдыха, оплату виз, а также на оплату проживания участников переговоров представительскими расходами не являются и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшают.

В бухгалтерском учете представительские расходы полностью включают в состав расходов по обычным видам деятельности.

В налоговом учете сумму представительских расходов включают в состав прочих расходов только в пределах 4 процентов от затрат фирмы на оплату труда ([ст. 264](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102203) НК РФ). Представительские расходы, которые превышают этот норматив, в прочих расходах не учитывают, и налогооблагаемую прибыль фирмы они не уменьшают.

Расходы на обучение, подготовку и переподготовку кадров

В бухгалтерском учете затраты на подготовку и переподготовку кадров включают в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов.

Такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы, если выполняются следующие условия:

* работники, которые обучаются, состоят в штате организации;
* российское образовательное учреждение, где учатся работники, имеет лицензию, а иностранное - соответствующий статус.

К затратам, не включаемым в состав прочих расходов и не уменьшающим налогооблагаемую прибыль, относят расходы:

* на оплату развлечений, отдыха или лечения сотрудников;
* на содержание образовательных учреждений или оказание им бесплатных услуг.

С 1 января 2009 г. заключать договор на обучение можно не только со своим сотрудником, но и с любым человеком, который ищет работу. Этот договор должен предусматривать обязанность «студента»попрошествии трех месяцев после окончания обучения заключить с фирмой трудовой договор и отработать в ней не менее года. Если эти условия не будут выполнены, то расходы на обучение, учтенные ранее при исчислении налога на прибыль, нужно будет включить во внереализационные доходы.

Расходы по НИОКР

НИОКР - это научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Фирмы могут выполнять их самостоятельно или заказывать в специализированных компаниях ([ст. 770](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D83454%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101295) ГК РФ).

Затраты на НИОКР включают в состав прочих расходов ([п. 2 ст. 262](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102185) НК РФ).

Обратите внимание: не все затраты на научные исследования и разработки компания может рассматривать как расходы по НИОКР. Так, например, к ним нельзя отнести затраты на освоение природных ресурсов, улучшения и разработки, которые проводят не в специальных лабораториях или конструкторских бюро, а непосредственно на производстве. Такие расходы компания учитывает в составе текущих производственных затрат.

Закончив разработки, фирма может оформить права на результаты НИОКР патентом или свидетельством. В этом случае они будут являться нематериальными активами. И в бухгалтерском, и в налоговом учете их стоимость подлежит амортизации.

Однако фирма может и не регистрировать права на результаты НИОКР. Например, если промышленный образец не отвечает необходимым условиям для получения патента или у компании нет такой цели.

В бухгалтерском учете расходы по НИОКР, не оформленные патентом, к нематериальным активам не относят.

Срок списания таких расходов в бухгалтерском учете фирма определяет сама, но он не может превышать пяти лет. Списывать «незапатентованные» расходы по НИОКР можно с 1-го числа следующего месяца после того, как фирма начала применять результаты работ.

В налоговом учете начало списания «незапатентованных» расходов определяют по-другому. Здесь внимание обращают не на начало применения, а на завершение самих исследований ([п. 2 ст. 262](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102185) НК РФ). В состав прочих расходов затраты на НИОКР включают равномерно в течение одного года, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их завершения.

Еще один вопрос, который надо решить, списывая расходы: какой метод использовать? В бухгалтерском учете их два: линейный и пропорциональный объему продукции. Для того чтобы не возникало разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, фирме можно поступить так:

* применять линейный способ начисления амортизации;
* установить срок начисления амортизации - один год;
* использовать фактически результаты НИОКР в производстве в том же месяце, в котором эти работы завершились.

Иногда бывает, что исследования не приносят положительного результата, на который рассчитывает фирма. В этом случае научные разработки можно прекратить.

НИОКР попадают в разряд неудачных, если фирма придет к выводу, что:

* в ходе выполнения работы получен результат, который не соответствует требованиям технического задания (программе работ);
* использование результата работы не приведет к получению дохода (экономических выгод) организацией;
* продолжение опытно-конструкторских или технологических работ экономически нецелесообразно.

В бухгалтерском учете затраты на НИОКР, которые фирма посчитала нецелесообразными, отражают как прочие расходы ([п. 15](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D63485%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100070) ПБУ 17/02) и списывают сразу.

Обратите внимание: независимо от того, получен положительный результат или нет, затраты на НИОКР включают в состав прочих расходов в течение года ([п. 2 ст. 262](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102185) НК РФ).

## Нормируемые расходы

К нормируемым расходам относятся:

* рекламные расходы (п. 4 ст. 264 НК РФ);
* представительские расходы (п. 2 ст. 264 НК РФ);
* естественная убыль (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ);
* компенсация за использование личного автомобиля (мотоцикла) сотрудника в служебных целях (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ)
* расходы на питание экипажей морских, речных и воздушных судов (подп. 13 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* долгосрочное страхование жизни (подп. 48.2 п. 1 ст. 264, абз. 3 п. 16 ст. 255 НК РФ);
* негосударственное пенсионное обеспечение (абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ);
* пенсионное страхование (абз. 1 п. 16 ст. 255 НК РФ);
* дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии (абз. 1 п. 16 ст. 255 НК РФ);
* личное страхование, предусматривающее оплату медицинских расходов застрахованного сотрудника (абз. 5 п. 16 ст. 255 НК РФ);
* личное страхование исключительно на случай смерти застрахованного сотрудника и (или) причинения вреда его здоровью (абз. 6 п. 16 ст. 255 НК РФ);
* возмещение затрат сотрудников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения (п. 24.1 ст. 255 НК РФ);
* расходы на НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР (п. 3 ст. 262 НК РФ);
* расходы на нотариальное оформление (подп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* расходы на замену бракованных, утративших товарный вид при транспортировке и (или) реализации и недостающих экземпляров печатных изданий в упаковках (подп. 43 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции (подп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* проценты по кредитным (заемным) средствам (подп. 2 п. 1 ст. 265, ст. 269 НК РФ);
* расходы на содержание вахтовых и временных поселков в организациях, работающих вахтовым методом или в полевых (экспедиционных) условиях (подп. 32 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* расходы на формирование резервов (п. 4 ст. 266, п. 4 ст. 267 НК РФ);
* убыток от реализации (уступки) права требования до наступления срока платежа (п. 1 ст. 279 НК РФ).

# Расходы, которые при расчете налога на прибыль учитываются в пределах норм

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид расходов** | **Норматив** |
| Все виды рекламных расходов\*, кроме затрат на:   * рекламные мероприятия через средства массовой информации (вт.ч. объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети (абз. 2 п. 4 ст. 264 НК РФ); * световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и щитов (абз. 3 п. 4 ст. 264 НК РФ); * участие в выставках, ярмарках, экспозициях, оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании (абз. 4 п. 4 ст. 264 НК РФ)   Расходы на эти виды рекламы можно списать без ограничения | 1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период (без учета НДС и акцизов) (п. 4 ст. 264 НК РФ) |
| Представительские расходы на:  – проведение официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия); | 4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период (п. 2 ст. 264 НК РФ) |

|  |  |
| --- | --- |
| * транспортное обеспечение до места проведения представительского мероприятия или заседания руководящего органа и обратно; * буфетное обслуживание во время переговоров; * оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате организации, и т.д.   К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний  Такие правила установлены пунктом 2 статьи 264 Налогового кодекса РФ |  |
| Естественная убыль материально- производственных запасов при хранении и транспортировке (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ) | Нормы естественной убыли |
| Компенсация за использование личного автомобиля (мотоцикла) сотрудника в служебных целях (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ) | По легковым автомобилям с объемом двигателя меньше 2000 куб. см (включительно) норма компенсации составляет 1200 руб. в месяц. Если объем двигателя свыше 2000 куб. см – 1500 руб. в месяц  Для мотоциклов ежемесячная норма компенсации установлена в размере 600 руб.  Нормы установлены постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92 |
| Расходы на питание экипажей морских, речных и воздушных судов (подп. 13 п. 1 ст. 264 НК РФ) | Нормы расходов утверждены постановлениями Правительства РФ от 30 июля 2009 г. № 628, от 7 декабря  2001 г. № 861 |
| Добровольное страхование имущества организации  Добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно- монтажных работ  Добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование необходимо в соответствии с международными обязательствами России | В полном объеме (п. 1 и 3 ст. 263 НК РФ) |

|  |  |
| --- | --- |
| или общепринятыми международными правилами  Другие виды добровольного имущественного страхования, если такое страхование является условием осуществления деятельности организации Добровольное страхование риска ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязательств, связанных с финансированием строительства и (или) со строительством олимпийских объектов в г. Сочи |  |
| Добровольное страхование жизни сотрудников (п. 16 ст. 255 НК РФ) Договор должен быть заключен на срок не менее пяти лет. В течение этого срока договор не должен предусматривать страховых выплат в пользу застрахованного сотрудника за исключением случая его смерти или причинения вреда здоровью | Общая сумма платежей по данным договорам в совокупности с дополнительными взносами на накопительную часть пенсий сотрудников не должна превышать 12% от суммы расходов на оплату труда (без учета взносов по договорам обязательного и добровольного страхования сотрудников и дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии сотрудников) (п. 16 ст. 255 НК РФ) |
| Добровольное страхование по договору негосударственного пенсионного обеспечения (п. 16 ст. 255 НК РФ)  Должна применяться пенсионная схема, предусматривающая учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов Выплаты по договору должны производиться при наступлении у участника оснований, дающих право на пенсию (например, достижение пенсионного возраста)  Договор должен предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника. Минимальный период выплат – пять лет |
| Добровольное пенсионное страхование (п. 16 ст. 255 НК РФ)  Выплаты по договору должны производиться при наступлении у застрахованного лица оснований, дающих право на пенсию (например, достижение пенсионного возраста). Пенсия по договору выплачивается пожизненно |

|  |  |
| --- | --- |
| Дополнительные взносы организаций на накопительную часть трудовой пенсии сотрудников (п. 16 ст. 255 НК РФ). Дополнительные взносы должны производиться в соответствии со статьей 8 Закона от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ |  |
| Добровольное личное страхование, предусматривающее оплату медицинских расходов застрахованного сотрудника, а также расходы по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу сотрудника (п. 16 ст. 255 НК РФ) Срок действия договора не должен быть меньше одного года | 6% от суммы расходов на оплату труда (без учета взносов по договорам обязательного и добровольного страхования сотрудников и дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии сотрудников) (п. 16 ст. 255 НК РФ) Такой норматив применяется в зависимости от суммы расходов на оплату труда по всем сотрудникам, даже если не все они застрахованы (письмо Минфина России от 4 июня 2008 г. № 03-03-06/2/65) |
| Добровольное личное страхование исключительно на случай смерти застрахованного сотрудника или причинения вреда его здоровью (п. 16 ст. 255 НК РФ) | 15 000 руб. в год на одного сотрудника. При этом неважно, на какую сумму застрахован каждый из них (п. 16 ст. 255 НК РФ) |
| Возмещение затрат сотрудников на уплату процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилья (п. 24.1 ст. 255 НК РФ) | 3% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период (п. 24.1 ст. 255 НК РФ) |
| Расходы на НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР (п. 3 ст. 262 НК РФ)  Расходы отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР в виде отчислений на формирование Российского фонда технологического развития учитываются без ограничений | 1,5% доходов (валовой выручки) (п. 3 ст. 262 НК РФ) |
| Расходы на нотариальное оформление (подп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ) | Размеры нотариального тарифа приведены в статье 22.1 Основ законодательства РФ о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1 |

|  |  |
| --- | --- |
| Расходы на замену бракованных, утративших товарный вид при транспортировке и (или) реализации и недостающих экземпляров печатных изданий в упаковках (подп. 43 п. 1 ст. 264 НК РФ) | Не более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания (подп. 43 п. 1 ст. 264 НК РФ) |
| Потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции (подп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ) | Не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания и книжной продукции (подп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ) |
| Проценты по кредитным (заемным) средствам\* (п. 1 ст. 269 НК РФ) | Не более:   * среднего уровня процентов по сопоставимым займам (кредитам), увеличенного в 1,2 раза; * предельного размера процентов, рассчитанных исходя из увеличенной (уменьшенной) ставки рефинансирования   По рублевым займам (кредитам) предельный размер процентов определяется как ставка рефинансирования, увеличенная в 1,8 раза  По валютным займам (кредитам) предельный размер процентов определен как ставка рефинансирования, умноженная на коэффициент 0,8  Рассчитывать предельный размер процентов исходя из увеличенной (уменьшенной) ставки рефинансирования можно независимо от наличия сопоставимых долговых обязательств  Такой порядок следует из положений абзаца 4 пункта 1, пункта 1.1 статьи 269 Налогового кодекса РФ |
| Расходы на содержание вахтовых и временных поселков в организациях, работающих вахтовым методом (подп. 32 п. 1 ст. 264 НК РФ) | Нормативы утверждают органы местного самоуправления по месту деятельности организации  Если такие нормативы не утверждены – по нормам расходов на содержание аналогичных |

|  |  |
| --- | --- |
|  | ведомственных объектов, действующих в регионе, где расположен вахтовый поселок  Об этом сказано в подпункте 32 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ  Если аналогичные ведомственные объекты, действующие в регионе, где расположен вахтовый поселок, отсутствуют, расходы принимаются в размере фактических затрат (письмо Минфина России от 28 июля 2008 г.  № 03-03-06/1/435) |
| Расходы на формирование резерва по сомнительным долгам (п. 4 ст. 266 НК РФ) | В резерв включается:   * 100% суммы задолженности, если долг просрочен более чем на 90 дней; * 50% суммы задолженности, если время отсрочки составляет от 45 до 90 дней; * 0% суммы задолженности, если время отсрочки меньше 45 дней Сумма формируемого резерва не может превышать 10% выручки от реализации отчетного (налогового) периода   Нормы установлены пунктом 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ |
| Расходы на формирование резерва на гарантийный ремонт (п. 3 ст. 267 НК РФ) | Не более доли фактических расходов на гарантийный ремонт в объеме выручки от реализации товаров, подлежащих гарантийному обслуживанию, за предыдущие три года, умноженной на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период (п. 3 ст. 267 НК РФ) |
| Убыток от реализации (уступки) права требования до наступления срока платежа (п. 1 ст. 279 НК РФ)  Право требования уступает первоначальный кредитор | Не более предельной величины убытка, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,8 раза (если договор, по которому уступается право требования, заключен в рублях), или ставки рефинансирования, умноженной на коэффициент 0,8 (если договор, по которому уступается |

|  |  |
| --- | --- |
|  | право требования, заключен в валюте) Это следует из положений пункта 1 статьи 279, пунктов 1, 1.1 статьи 269 Налогового кодекса РФ |

**2. Внереализационные расходы**

Перечень внереализационных расходов, учитываемых для целей налогообложения, установлен в статье 265 НК РФ, к ним в частности относятся:

* 1. расходы на содержание переданного по договору аренды имущества.

Для организаций предоставляющих на систематической основе имущество за плату, данный вид расходов будет считаться расходом от обычного вида деятельности.

* 1. расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида (проценты по ценным бумагам, и иным обязательствам).
  2. расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг (эмиссия, регистрация, внесение в реестр депозитария, и другие аналогичные расходы).
  3. расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг.
  4. расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банке.
  5. расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей вследствие отклонения курса иностранной валюты.
  6. расходы на формирование резерва по сомнительным долгам.
  7. расходы на ликвидацию основных средств.
  8. судебные и арбитражные сборы.
  9. расходы в виде премии (скидки) выплаченной продавцом покупателю (дополнен в 2006г.).
  10. другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

1. в виде убытков прошлых лет, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
2. суммы безнадежных долгов, а если организация создавало резерв по сомнительным долгам, суммы, не покрытые за счет средств резерва;
3. потери от простоев по производственным причинам;
4. некомпенсируемые потери от простоев по внешним причинам;
5. расходы в виде недостачи, порчи и убытки от хищений, виновники которых не установлены;
6. потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций.

Выбрав кассовый метод учета доходов и расходов, отражайте внереализационные расходы после их фактической оплаты.

Если вы используете метод начисления, то внереализационные расходы нужно отражать так:

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид внереализационного расхода** | **Момент отражения расхода в налоговом учете** |
| Расходы на содержание имущества, переданного в аренду | В зависимости от вида расходов:   * амортизация - ежемесячно (в последний день текущего месяца); * стоимость работ (услуг) сторонних организаций - на дату их фактического выполнения (оказания); * затраты подотчетных лиц - на дату утверждения авансового отчета и т.д. |
| Проценты по долговым обязательствам (договорам займа, долговым ценным  бумагам и т.д.) | Дата окончания отчетного (налогового) периода или дата погашения долга (п. 8 ст. 272 НК РФ) |
| Отрицательная курсовая разница от переоценки валюты и валютной задолженности | Наиболее ранняя из дат (п. 10 ст. 272 НК РФ):   * дата совершения операции в иностранной валюте (например, ее перечисления поставщику, погашения задолженности); * последний день отчетного (налогового) периода |
| Отрицательные разницы, возникающие при продаже или покупке иностранной валюты по курсу, который отклоняется от официального курса Банка  России | Дата перехода права собственности на иностранную валюту (п. 7 ст. 272 НК РФ) |
| Отрицательная суммовая разница | У покупателя имущества (работ, услуг) - дата погашения задолженности перед поставщиком.  У продавца имущества (работ, услуг) – дата  погашения задолженности покупателем (п. 9 ст. 272 НК РФ) |
| Штрафы и пени, начисленные за нарушение фирмой условий  хозяйственных договоров | Дата признания штрафа (пеней) должником либо день вступления в силу решения суда о  его присуждении (п. 7 ст. 272 НК РФ) |
| Формирование резервов | Дата начисление резерва (п. 7 ст. 272 НК РФ) |
| Другие внереализационные  расходы | Дата начисления |

Рассмотрим налоговый учет основных внереализационных расходов подробнее.

Расходы на содержание имущества, переданного в аренду

К расходам на содержание имущества, переданного в аренду фирмам или гражданам, относят:

* затраты на его ремонт (если такие расходы по договору обязан нести арендодатель);
* суммы начисленной амортизации (если в аренду передано основное средство);
* расходы на оплату услуг связи и коммунальных услуг (если в аренду передано здание или помещение и расходы на его содержание несет арендодатель).

Такие расходы в бухгалтерском учете считают прочими, если выполнены два условия:

* сдача имущества в аренду не указана в уставе фирмы как вид деятельности;
* доходы от аренды не превышают 5 процентов от общей суммы выручки фирмы за отчетный период.

В противном случае затраты по содержанию имущества, переданного в аренду, отражают в составе расходов по обычным видам деятельности.

Чтобы определить, к какому виду расходов отнести эти затраты в налоговом учете, нужно исходить из правила систематичности. Если фирма получает доходы от сдачи имущества в аренду два и более раза в течение календарного года, то затраты на его содержание считают расходами от реализации. В противном случае - внереализационными расходами.

Отрицательные курсовые разницы

Бухгалтерский учет на территории РФ ведут в рублях. Поэтому активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, нужно пересчитывать в рубли. Если вы будете оплачивать активы (погашать обязательства) в иностранной валюте, то в результате такого пересчета в бухгалтерском и налоговом учете могут возникнуть положительные или отрицательные курсовые разницы.

В бухгалтерском учете их отражают в составе прочих, в налоговом - внереализационных расходов.

Отрицательные разницы при покупке или продаже валюты Отрицательные разницы также могут появиться, когда фирма покупает или

продает валюту. Это связано с тем, что курс, по которому коммерческий банк совершает такие операции, как правило, отличается от курса Банка России. Так, коммерческие банки обычно продают валюту по курсу выше, нежели курс Банка России, а покупают по более низкому курсу. В результате возникает убыток (отрицательная разница).

Штрафы и пени по хоздоговорам

Штрафы и пени, начисленные за нарушение вашей фирмой условий хозяйственных договоров, в бухгалтерском и налоговом учете относят к внереализационным расходам:

* если ваша фирма признает начисленный штраф (пени);
* если вступило в силу решение суда, по которому ваша фирма должна заплатить штраф (пени).

Согласиться с уплатой штрафа (пеней) фирма может несколькими способами:

* подписать акт сверки взаиморасчетов, в котором указана сумма штрафа (пеней);
* отправить письмо-обязательство заплатить штраф (пени);
* просто перечислить деньги.

Убытки

Убытки фирмы могут относиться к текущему или прошлым годам. В налоговом учете их отражают по-разному.

Убытки текущего года

Среди убытков текущего года можно выделить убытки:

* от деятельности вспомогательных и обслуживающих хозяйств;
* от недостачи материальных ценностей;
* от стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций;
* от простоев и др.

Ликвидация основных средств

В бухгалтерском учете остаточную стоимость основных средств, которые ликвидируют, учитывают в составе прочих расходов. В аналогичном порядке отражают все затраты по ликвидации основного средства: расходы на демонтаж, разборку, транспортировку и т.д.

В налоговом учете такие затраты отражают в составе внереализационных расходов ([ст. 265](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102284) НК РФ).

Стоимость материалов или другого имущества, полученного при разборке или демонтаже ликвидируемого объекта, отражают аналогично, только в составе доходов.

Списание дебиторской задолженности

Как правило, дебиторская задолженность возникает, если покупатель товаров (работ, услуг) их не оплатил.

Дебиторскую задолженность нужно списать в двух случаях:

* если истек срок исковой давности (три года с того момента, как должник должен был исполнить свои обязательства, но не сделал этого);
* если вам стало известно о том, что долг нереален для взыскания (например, должник обанкротился или ликвидирован).

Если фирма считает доходы и расходы по методу начисления, она может списать просроченную дебиторскую задолженность и за счет резерва по сомнительным долгам (если его создание предусмотрено учетной политикой).

А как быть, если после списания задолженности покупатель все-таки заплатил деньги? В этом случае поступившую оплату надо учесть в составе внереализационных доходов. Об этом сказано в [Письме](consultantplus://offline/main?base=EXP%3Bn%3D307096%3Bfld%3D134) МНС России от 28 января 2002 г. № 03-1-09/161/14-В601.

Резерв сомнительных долгов

Сомнительный долг - это дебиторская задолженность по поставленным товарам (работам, услугам), которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена гарантиями (залогом, поручительством или банковской гарантией).

Безнадежные долги фирма должна списать. Долг считается безнадежным, если он нереален для взыскания (например, организация-должник ликвидирована) или по задолженности истек срок исковой давности.

Списать сомнительный долг можно двумя способами:

* единовременно в месяце возникновения;
* постепенно за счет резерва.

Создавать резерв по сомнительным долгам или нет, фирма решает сама, отражая порядок резервирования в учетной политике.

Создание резерва

И в бухгалтерском, и в налоговом учете резерв по сомнительным долгам создают, если выполнены три условия:

* задолженность возникла по расчетам за продукцию (товары, работы, услуги);
* срок погашения задолженности по договору истек;
* задолженность не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией.

Сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства ([ст. 266](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102320) НК РФ).

На полную сумму резерв создают по долгам, которые просрочены более чем на 90 календарных дней. Если время просрочки составляет от 45 до 90 календарных дней, в резерв включают только 50 процентов суммы задолженности. По задолженности, возникшей не более 45 календарных дней назад, резерв создавать нельзя.

Резерв формируют на всю сумму долга, включая НДС, не перечисленный покупателем.

**Обратите внимание:** общая сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов выручки от продаж, полученной за отчетный период. Выручку определяют по правилам [ст. 249](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101860) Налогового кодекса. Это значит, что предельный размер резерва рассчитывают от «чистой» (без учета НДС) выручки.

По договору купли-продажи покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или сразу после того, как получил товар от продавца ([ст. 486](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D83454%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100158) ГК РФ).

По другим видам договоров (на оказание услуг или выполнение работ) обязательство должно быть исполнено в разумный срок после его возникновения, если иное не предусмотрено законодательством ([ст. 314](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D84645%3Bfld%3D134%3Bdst%3D101551) ГК РФ). Если обязательство не исполнено в разумный срок, а также если этим сроком является момент истребования, то должник обязан погасить долг в течение семи дней после того, как кредитор потребовал оплату.

Если фирма создает резерв, то безнадежные долги должна списывать только за счет него.

Списание резерва

По окончании года может оказаться, что фирма израсходовала не весь резерв. В бухгалтерском и налоговом учете списание неиспользованных остатков такого резерва происходит по-разному.

По правилам бухгалтерского учета неиспользованный остаток резерва за предыдущий год присоединяют к прибыли отчетного года.

По правилам налогового учета резерв присоединяют к прибыли отчетного года, если по итогам инвентаризации фирма может создать резерв в сумме меньшей, чем остаток неиспользованного резерва.

К прибыли присоединяют разницу между остатком старого резерва и той суммой, на которую фирма может создать новый резерв.

Эту разницу включают в состав внереализационных доходов.

Может возникнуть ситуация, когда по Налоговому [кодексу](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134) неиспользованный резерв переносится на следующий год, а по правилам бухучета его надо присоединить к прибыли отчетного года.

В этом случае 31 декабря отчетного года проведите инвентаризацию дебиторской задолженности. По ее итогам руководитель должен принять решение о создании резерва на ту сумму, которую можно перенести на следующий год по правилам налогового учета. Тогда отражать в бухгалтерском учете списание всей суммы резерва не нужно.

Скидки и премии покупателям

Нередко фирмы предоставляют покупателям скидки или выплачивают премии, если те выполнили определенные условия договора. Например, превысили оговоренный объем закупок, оплатили товар до определенной даты и т.д. Эти суммы фирма может включить во внереализационные расходы и уменьшить на них налогооблагаемую прибыль. Причем независимо от того, когда предоставлена скидка: сразу после отгрузки товара или по итогам года ([пп. 19.1 п.](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D1482) [1 ст. 265](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D82355%3Bfld%3D134%3Bdst%3D1482) НК РФ).

Обратите внимание: с покупателем обязательно надо заключить договор, в котором оговорить все условия предоставления скидок или выплаты премии.

Если в договоре предусмотрено снижение цены при определенных условиях, то указанная сумма является скидкой. Из договора должно быть ясно, что после предоставления скидки ценой товара считается новая цена за минусом этой скидки.

Если фирма премирует покупателя в соответствии с маркетинговой политикой, то эту сумму считают премией. Для этого в договор или в допсоглашение к нему впишите:

* + условие о праве покупателя на получение премии по итогам отчетного периода;
  + условие о том, что премия устанавливается для увеличения сбыта продукции;
  + порядок расчета суммы премии;
  + порядок выплаты премии.

Судебные расходы К судебным расходам относят:

* + государственную пошлину, которую фирма платит при подаче иска в суд;
  + судебные издержки, связанные с рассмотрением дела судом (например, оплата услуг экспертов и переводчиков, проведение экспертизы на месте и т.д.).

Эти затраты в бухгалтерском учете отражают в составе прочих, а в налоговом учете - внереализационных расходов.

Обратите внимание: по правилам налогового учета в состав внереализационных расходов не включают стоимость услуг адвокатов и исполнительский сбор (7 процентов от взыскиваемой суммы).

Банковские услуги

К внереализационным расходам относят и затраты фирмы на оплату услуг банков. В бухгалтерском учете их считают прочими расходами. К банковским услугам, в частности, относят:

* + открытие и ведение банковских счетов фирмы;
  + проведение расчетов по поручению фирмы;
  + оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «Клиент
* банк»;
  + кассовое обслуживание;
  + куплю-продажу иностранной валюты;
  + выдачу банковских гарантий.

Регистры налогового учета внереализационных расходов Налоговый учет внереализационных расходов фирма должна вести в

налоговых регистрах. Если в бухгалтерском и налоговом учете такие расходы отражают одинаково, то в качестве таковых можно использовать бухгалтерские учетные регистры. Например, распечатки по соответствующим субсчетам счета 91 «Прочие расходы».

Если же порядок бухгалтерского учета конкретных расходов не совпадает с налоговым, надо вести специальные налоговые регистры. ФНС России разработала налоговые регистры для учета:

* + штрафов, начисленных за нарушение вашей фирмой условий хозяйственных договоров;
  + дебиторской задолженности;
  + резервов на списание сомнительной дебиторской задолженности.

Обратите внимание: среди них нет регистров по учету других внереализационных расходов (например, затрат на уплату процентов по долговым обязательствам, затрат по аннулированным производственным заказам и т.д.). Поэтому вам придется разработать их самостоятельно.

Ниже приведены их рекомендуемые формы.

# 3. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения

Структура расходов, не учитываемых для целей налогообложения, приведена в статье 270 НК РФ, к ним относятся следующие расходы:

1. в виде сумм начисленных дивидендов и других сумм распределяемого дохода;
2. в виде пени, штрафов, перечисляемых в бюджет;
3. в виде взноса в уставный капитал;
4. в виде сумм платежейза сверх нормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
5. в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений ценных бумаг;
6. в виде средств и иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа, а также средства направленные на погашение таких заимствований;
7. в виде имущества, работ, услуг переданных в порядке предварительной оплаты;
8. в виде стоимости безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой передачей;
9. в виде отрицательной курсовой разницы от переоценки драгоценных камней;
10. в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;
11. в виде премий выплачиваемых работнику за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
12. в виде сумм материальной помощи работника;
13. в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве залога;
14. в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством РФ;
15. на компенсацию за использование личных легковых автомобилей для служебных поездоксверх норм, установленных Правительством РФ;
16. в виде представительских расходов в части превышающей – 4 процента от расходов на оплату труда;
17. на НИОКР сверх размеров предусмотренных законодательством;
18. отрицательная курсовая разница от переоценки ценных бумаг;
19. иные расходы.

Исходя из выше изложенного, можно сказать, чторасходы, связанные с производством и реализацией расходы подразделяются по составу и по экономическому содержанию. Кроме того, Налоговый кодекс так же делит расходы на прямые и косвенные.

К прямым, в частности относятся:

* + материальные затраты;
  + расходы на оплату, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда.
  + суммы начисленной амортизации по основным средствам.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов за исключением внереализационных расходов.

Сумма прямых расходов также относится к расходам текущего отчетного налогового периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции. Кроме этого налоговым кодексом определен перечень внереализационных расходов, и расходов, не учитываемых для целей налогообложения.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Особенности определения доходов банка.
2. Особенности определения доходов страховых организаций (страховщиков).
3. Особенности определения доходов негосударственных пенсионных фондов.
4. Особенности определения доходов организациями потребительской кооперации.
5. Особенности определения доходов профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Раздел 3. Порядок применения ПБУ 18/02 «Расчеты организации по налогу

на прибыль»

# Тема 5 Порядок применения ПБУ 18/02 «Расчеты организации по

**налогу на прибыль»**

# Учет постоянных разниц, постоянных налоговых обязательств (активов)

Положение по бухгалтерскому учету, ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль, а также определяет взаимосвязь прибыли определеннойпо данным бухгалтерского учета с налогооблагаемой базой по налогу на прибыль в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.

В ПБУ 18/02 показано различие между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.Данное положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, но и отражение в бухгалтерском учете сумм способных оказать влияние на величину налога на прибыль в последующих отчетных периодах в соответствии с законодательством РФ.

Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства и некоммерческими организациями.

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью складывается из постоянных и временных разниц, которые возникают в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативно правовых актах по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации») и законодательством РФ о налогах и сборах (Налоговый кодекс РФ).

## Постоянные разницы

**Постоянные разницы** – это доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль, как отчетного, так и последующих периодов;

* учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают, если момент признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, но их величина различается.

Постоянные разницы возникают в результате:

* + превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
  + непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
  + образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно [законодательству](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D117133%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102643) Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
  + прочих аналогичных различий.

Если фактические расходы организации по указанным расходам будут больше установленных норм или организация произвела те расходы, которые не учитываются для целей налогообложения то, сумма превышения и будет считаться в бухгалтерском учете постоянной разницей:

*Пример 1*

ООО «Сказка» в I квартале 2044 года затратило на представительские расходы 9 400 рублей. Расходы на оплату труда за этот период составили 180 000 рублей. Тогда же ООО «Сказка» решило провести рекламную акцию – розыгрыш призов. Расходы на приобретение призов составили 64 900 рублей (в том числе НДС 9 900 рублей) в I квартале выручка составила 4 500 000 рублей.

* + 1. представительские расходы учитываемые для целей налогообложения в размере не превышающем 4% от расходов на оплату труда **(180 000 × 4% : 100%= 7200)**.

Следовательно: 9 400 – 7 200 = 2 200 - *есть постоянная разница*.

* + 1. Во втором случае можно уменьшить налогооблагаемую прибыль только на **45 000** рублей **(4 500 000 × 1% : 100% ).**

Оставшуюся сумму нужно отнести к постоянным разницам**(55000 - 45000 = 10000).**

*Конец примера*

К постоянным разницам ПБУ 18/02 относит расходы по безвозмездной передаче имущества. Они состоят из стоимости имущества и расходов, связанных с этой передачей. Все затраты будут считаться постоянными разницами.

*Пример 2*

ООО «Сказка» передало безвозмездно ООО«Север» оборудование остаточной стоимостью 25 000 рублей. Расходы, связанные с передачей составляют 2 000 рублей. Общие затраты 27 000 рублей. В налоговом учете ООО «Сказка» они не показываются, поэтому вся сумма в бухгалтерском учете будет считаться постоянной разницей.

*Конец примера*

Также постоянными разницами признаются убытки, перенесенные на будущее, которые по истечении определенного времени уже не могут быть приняты в целях налогообложения, как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах.

Величина постоянной разницы определяется так:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Постоянная разница** | **=** | **Суммы данного вида расходов признаваемых в**  **бухгалтерском учете** | \_ | **Суммы данного вида расходов признаваемых в**  **налоговом учете** |

Информация о постоянных разницах может формироваться на основании первичных учетных документов, либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, которые организация устанавливает самостоятельно.

В аналитическом учете они должны отражаться обособлено: на субсчете того счета актива или обязательства, по которому возникла постоянная разница, также в аналитическом учете могут быть открыты два субсчета: на одном будут учитываться расходы признаваемые для целей налогообложения, на другом - суммы превышения, т.е. постоянные разницы.

*Пример 3*

Данные примера 1.

Общая сумма представительских расходов за I квартал – 9400 из них 7200 учитывается для целей налогообложения, а 2200 в налоговом учете не отражаются

– это постоянная разница.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки: Д – 44 субсчет – представительские расходы по нормативу.

К – 60 субсчет – счет поставщика в пределах расходов для целей налогообложения.

# 7200 рублей

Д – 44 субсчет – постоянные разницы.

К – 60 субсчет – представительские расходы сверх норм.

# 2200 рублей

*Конец примера*

Наличие постоянных разниц приводит к тому, что предприятие вынуждено больше платить налога на прибыль по сравнению с тем, если бы оно рассчитывало налог исходя не из Налогового кодекса РФ, а из расходов признаваемых в бухгалтерском учете. Сумма такого превышения называется **постоянным налоговым обязательством**. Чтобы его рассчитать используем формулу:

# ПНО= Постоянная разница × Ставка налога на прибыль

Учет ПНО следует вести на счете 99 «Прибыли и убытки», которому открывается отдельный субсчет «Постоянное налоговое обязательство». В

бухучете эта сумма отражается в том отчетном периоде, в котором учитывается постоянная разница.

*Пример 4*

Условия примеров 1-2.

Следовательно, общая сумма разницы равна 39 200 руб.(2200 + 27000 + 10000).

Ставка налога – 20%. ПНО = 39 200 × 20% = 7840

В бухгалтерском учете ООО «Сказка» будет сделана проводка: Отражена сумма постоянного налогового обязательства

Д 99 субсчет«ПНО»

К 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

# 7840 рублей

*Конец примера*

Постоянные разницы возникают не только расходам, но и по доходам. Возможны случаи, когда доходы признаваемые в бухгалтерском учете не учитываются в налоговом.

Постоянные разницы возникают не только расходам, но и по доходам. Возможны случаи, когда доходы признаваемые в бухгалтерском учете не учитываются в налоговом. К причинам возникновения отрицательных постоянных разниц, в частности, можно отнести:

* получение дивидендов от участия в российских организациях (облагаются налогом у источника выплаты);
* образование дохода в виде стоимости имущества,безвозмездно полученного от yчрeдитeля, владеющегодолей участия более 50 %, и в иных случаях, изложенных в подп.11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ;
  + исчисление выручки для целей налогового учета исходя из рыночных цен при реализации взаимозависимому лицу продукции, товаров, работ, услуг по ценам ниже рыночных;
  + превышение «налоговой» амортизации над «бухгалтерской» по безвозмездно полученному

основному средству, остаточная стоимость которого у передающей стороны на момент передачи была выше рыночной цены;

* + отчисления в резервы, формируемые в налоговом учете, но не предусмотренные в учете бухгалтерском.

Например: Если имущество получено безвозмездно, а уставный капитал получающей стороны состоит более чем на 50% из вклада передающей стороны, то в расчете налога на прибыль стоимость такого имущества не участвует. В этом случае возникают постоянные разницы, которые увеличивают бухгалтерскую прибыль и служат основанием для возникновения *постоянных налоговых активов,* которые ведут к уменьшению налога на прибыль. На сумму уменьшения нужно сделать проводку: Д 68 К 99.

*Пример 5*

ООО «Сказка» является дочерней компанией. В феврале отчетного периода материнская компания (доля в уставном капитале 55%) передала ей безвозмездно денежные средства в размере 25 000 рублей. Полученные доходы не увеличат

налогооблагаемую прибыль, поэтому в бухгалтерском учете возникнет постоянная разница и постоянный налоговый актив.

25 000 × 20% = 5000 руб.

Д 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль» К 99 субсчет«Постоянный налоговый актив» *Конец примера*

При направлении части прибыли на погашение убытков, полученных в 2002 году и раннее, образуется постоянный налоговый актив.

*Пример 6*

ООО «Сказка» получило в 2002 году налоговый убыток в сумме 150 000 рублей. В налоговом учете он может быть перенесен на будущее. По итогам I квартала получена прибыль в размере 95 000 рублей. Полученную прибыль можно уменьшить на 30% - на 28 500 рублей. Налог с этой суммы составит 6 840 рублей.

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующей записью: Д 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

К 99 субсчет«ПНА»

# 6840 рублей

*Конец примера*

# Учет временных разниц, отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО)

Под **временными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах.

То есть, в отличие от постоянных, временные разницы возникают, когда момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. Другими словами временные разницы возникают из-за того, что расходы (доходы), которые признала организация в бухгалтерскомучете при налогообложении учитывается в том же объеме, но в других отчетных периодах.

Временные разницы делятся на:

* вычитаемые временные разницы (ВВР) и;
* налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению налога на прибыль в будущих периодах, то есть расходы в бухгалтерском учете признаются раньше чем в налоговом, а доходы позже.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Вычитаемая временная разница** | **=** | **Сумма данного вида (расхода/дохода) признанная в бухгалтерском учете** | **-** | **Сумма данного вида (расхода/дохода) признанная в налоговом учете в том же отчетном**  **периоде** |

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

* + - применение различных способов амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета.
    - применение разных способов признание коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг, в отчетном периоде для целей бухгалтерского и налогового учета.
    - излишне уплаченного налога, сумма которого принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующих отчетных периодах.
    - неиспользованного убытка перенесенного на будущее, который будет принят для целей налогообложения в последующих отчетных периодах.
    - в случае продажи основных средств применение разных правил признания для целей бухгалтерского и налогового учета остаточной стоимости объектов основных средств.
    - наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (услуги) при использовании кассового метода в налоговом учете и метода начисления в бухгалтерском учете.
    - прочих аналогичных различий.

В данном случае перечень временных разниц не полный.

*Пример7*

ООО «Сказка» приняло к бухгалтерскому учету оборудование первоначальной стоимостью - 100 000 рублей, срок полезного использования - 5 лет. В бухгалтерском учете организация начисляет амортизацию методом по сумме чисел лет срока полезного использования, в налоговом учете применяется линейный метод.

Сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете составит: 100 000 × 5 : 15 = 33 333

В налоговом учете:

100 000 : 5 = 20 000

Вычитаемая временная разница составит:

33 333 – 20 000 = 13 333

В конце года бухгалтер сделает следующие проводки:

Д 20 субсчет«Амортизация по производственному оборудованию» К 02 субсчет«Вычитаемая временная разница»

# 13 333 рубля

ООО «Сказка» в I квартале получило в сырье для своей деятельности на сумму 67 000 рублей. В этом же налоговом периоде было израсходовано на производство продукции. Оплачено сырье во II квартале, организация признает доходы и расходы кассовым методом.

В бухгалтерском учете 67 000 рублей будут списаны на себестоимость в I квартале.

В налоговом учете 67 000 рублей будут признаны в целях налогообложения только после оплаты, то есть во II квартале. Таким образом, в Iквартале 67 000 рублей – вычитаемая временная разница.

*Конец примера*

**Налогооблагаемые временные разницы** - это такие доходы и расходы, которые увеличивают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль в последующих.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Налогооблагаемая** | **Сумма данного** | **Сумма данного** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **временная разница** | **=** | **вида (расхода/дохода) признанная в налоговом учете** | **-** | **вида (расхода/дохода) признанная в бухгалтерском учете в том же**  **отчетном периоде** |

Налогооблагаемые временные разницы появляются у организаций, которые:

* + - * по-разному начисляют амортизацию в бухгалтерском и налоговом учете.
      * признают выручку от продажи (товаров, работ, услуг) в бухгалтерском учете по методу начисления, в налоговом учете по кассовому методу.
      * применяют различные правила отражения процентов уплачиваемых за пользование денежными средствами (кредиты, займы).

В бухгалтерском учете вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы учитываются обособленно, для них открываются отдельные субсчета по тому счету актива или обязательства, по которому возникла та или иная разница.

*Пример8*

ООО «Сказка» отгрузило ЗАО «Парус» в I квартале налогового периода товаров на сумму 55 000 рублей. ЗАО «Парус» оплатило товар в следующие сроки: 35 000 руб. в I квартале; 20 000 рублей – во II квартале. ООО «Сказка» работает кассовым методом.

В бухгалтерском учете 55 000 рублей будут признаны выручкой в I квартале.

В налоговом учете будет признана фактически поступившая выручка 35000 рублей, а 20 000 в бухгалтерском учете будут учитываться, как налогооблагаемая временная разница.

В бухгалтерском учете ООО «Сказка» выручка будет отражена следующими проводками:

Отражена неоплаченная выручка от продажи товаров: Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90-1 субсчет«Выручка»

**35 000 рублей** Отражена налогооблагаемая временная разница - Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90-1 субсчет «Налогооблагаемая временная разница»

# 20 000рублей

*Конец примера*

Если вычитаемые временные разницы умножить на ставку налога на прибыль, то получится сумма налога на прибыль будущих периодов которую оплатили сейчас. Она носит название **отложенный налоговый актив(ОНА)**.

Отложенныйналоговый актив – та часть отложенного налога, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих периодах. Организация признает отложенный налоговый актив в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы.

Отложенныйналоговый актив отражается в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По дебету счета 09 показывается фактическое увеличение расхода по налогу на прибыль в корреспонденции со счета 68.

По кредиту отражается уменьшение или полное погашение отложенного налогового актива.

Отложенныйналоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет прибылей и убытков в сумме на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного года, так и последующих отчетных периодов.

*Пример9*

Условие примера 7.

Вычитаемая временная разница составила 13 333 рублей по сумме начисленной амортизации. Отложенный налоговый актив составит 13 333 × 20%

= 2 667.

Бухгалтер сделает следующую запись: Д 09 «Отложенный налоговый актив»

К 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

# 2667 рублей

*Конец примера*

**Отложенное налоговое обязательство (ОНО)** – это та часть налога, которая должна привести к увеличению налога на прибыль в будущем.

Отложенное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, в котором возникли налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства рассчитываются следующим образом:

# ОНО = налогооблагаемая временная разница × ставка налога на

**прибыль**

Отложенное налоговое обязательство отражается на отдельном синтетическом счете 77 по учету отложенных налоговых обязательств.

По кредиту счета 77 в корреспонденции со счетом 68 отражается отложенный налог, который привел к увеличению условного расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода.

По дебету счета отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств.

*Пример10*

Условие примера 8.

Налогооблагаемая временная разница ООО«Сказка» - 20 000 рублей. Отложенное налоговое обязательство – 20 000 × 20% = 4 000

В I квартале

Д 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство»

# 4000 рублей

Во II квартале выручка поступила на расчетный счет, следовательно, обязательство должно быть списано:

Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

# 4000 рублей

*Конец примера*

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет прибылей и убытков в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, как отчетного года, так и последующих отчетных периодов.

*Пример11*

Изменим условие примера 8.

Часть товара на сумму 12 000 рублей. Была возвращена ООО«Сказка» во II квартале. Поэтому ООО «Парус» перечислило продавцу только 8000 рублей.

Так как 12 000 - ООО «Сказка» не получит, значит, отложенное налоговое обязательство в размере 2400 рублей (12 000 × 20%) должно быть списано на счет 99 «Прибыль или убыток».

Списано отложенное налоговое обязательство: Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К 99 «Прибыль или убыток»

# 2400 рублей

*Конец примера*

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляют в балансе сальдированную сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства

# Расчет текущего налога на прибыль

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

Условный расход (доход) можно рассчитать по следующей формуле:

# УР (Д) = Бухгалтерская прибыль(убыток) × Ставка налога на

**прибыль**

УР(Д) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условного расхода (дохода) к счету 99 прибылей и убытков.

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается по дебету 99 счета на субсчете «Условный расход по налогу на прибыль» в корреспонденции со счетом 68 «расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается по дебету 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» в корреспонденции со счетом 99 счета на субсчете «Условный доход по налогу на прибыль».

Данные проводки бухгалтер делает по итогам года.

После этого указанную сумму нужно скорректировать по следующей схеме:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **+** | **Условн ый Расход (Доход)** | **+** | **Постоянно е налоговое**  **обязательс тво** | **-** | **Постоян ный налогов ый актив** | **+**  **-** | **Отлож енный налого**  **вый актив** | **-**  **+** | **Отложенн ое налоговое**  **обязательс тво** | **=** | **+** | **Текущи й налог на**  **прибыл ь** |
|  |  |  |  | **-** |
| **-** |  |  |  |  |  |  |

*Пример12*

Воспользуемся данными примеров 1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11.

# (убыток

**)**

По данным за отчетный период, прибыль до целей налогообложения составила 95000 рублей. Прибыль до целей налогообложения составила 141033 рубля:

Расхождения представлены в таблице (руб.):

# Таблица 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **По данным бухгалтерского**  **учета** | **По данным налогового**  **учета** | **Разницы** |
| **Представительские расходы** | **9 400** | **7 200** | **постоянная разница – 2 200** |
| **Расходы на рекламу** | **55 000** | **45 000** | **постоянная разница -10 000** |
| **Стоимость безвозмездно переданного**  **имущества** | **27 000** |  | **постоянная разница – 27 000** |
| **Безвозмездно полученное имущество от материнской**  **компании** | **25 000** |  | **постоянная разница – 25 000** |
| **Убытки прошлых лет** |  | **28 500** | **постоянная разница – 28 500** |
| **Амортизация основных средств** | **33 333** | **20 000** | **вычитаемая**  **временная разница – 13 333** |
| **Неоплаченные расходы при**  **кассовом методе для налогового учета** | **67 000** |  | **вычитаемая временная разница – 67 000** |
| **Неоплаченная выручка для целей налогообложения** | **55 000** | **35 000** | **налогооблагаемая временная разница – 20 000** |

Бухгалтер ООО «Сказка» сделает следующие записи:

1. Начислен условный расход: Д 99 субсчет«Условный расход»

К 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

95 000 × 20% = 19 000

1. Начислено постоянное налоговое обязательство: Д 99 субсчет«Постоянное налоговое обязательство»

К 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

(2200 + 10000 + 27 000) × 20% = 7 840

1. Начислен постоянный налоговый актив: Д 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

К 99 субсчет«Постоянный налоговый актив»

(25 000 + 28 500) × 20% = 10 700

1. Начислен Отложенный налоговый актив: Д 09 «Отложенный налоговый актив»

К 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

(13 333 + 67 000) × 20% = 16 067

1. Начислено Отложенное налоговое обязательство: Д 68 субсчет«Расчеты по налогу на прибыль»

К 77 «Отложенное налоговое обязательство»

20 000 × 20% = 4 000

Текущий налог на прибыль составит

19 000 + 7 840 - 10 700+ 16 067 – 4 000 = 28 207 рублей.

Такие же данные получим, если сумму прибыли для целей налогообложения умножим на ставку налога на прибыль - 141033 × 20% = 28 207

*Конец примера*

Если в бухгалтерском учете получен убыток, необходимо начислить условный доход по налогу на прибыль:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»,

К 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный доход по налогу на прибыль».

После этой записи появляется дебетовый остаток по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», который может возникать лишь в случае задолженности бюджета перед налогоплательщиком. Однако при признании убыткатакое обязательство перед бюджетом по налогу на прибыль формироваться не должно.

На счете 68 должно быть отражено реальное состояние расчетов организации с государством. Следовательно, после предыдущей записи сальдо счета 68 необходимо скорректировать. Корректировка происходит при признании на основании убытка, полученного по данным налогового учета, отложенного налогового актива:

Д 09 «Отложенные налоговые активы»,

К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Убыток в бухгалтерском учете, прибыль в налоговом учете

Такая ситуация может сложиться, когда в налоговом учете признаются не все расходы, зарегестрированные при определении финансового результата, или же в бухгалтерском учете признаются не все налогooблагаемые доходы. Эти расхождения могут предcтaвлять собой постоянные разницы, порождающие постоянное налоговое обязательство (п. 4 и 7 ПБУ 18/02), либо вычитаемые временные разницы, вызывающие возникновение отложенного налогового актива (п. 11 и 14 ПБУ 18/02).

Прибыль в бухгалтерском учете, убыток в налоговом учете

Такая ситуация возможна, например, когда в налоговом учете признаются не все доходы, зарегистрированные в соответствии с правилами бухгалтерского

учета. Эти расхождения могут быть вызваны наличием отрицательных постоянных разниц либо налогооблагаемых временных разниц (и отложенных налоговых обязательств).

Текущий налог на прибыль (убытка) за каждый отчетный период должен признаваться в качестве обязательства, равного сумме неоплаченного долга.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в балансе соответственно в качествевнеоборотных активов (строка 1160«Отложенный налоговый актив») и долгосрочных обязательств (строка 1420«Отложенное налоговое обязательство»).

Текущий налог на прибыль (убыток), условный расход (доход), постоянное налоговое обязательство (актив), отложенное налоговое обязательство,отложенный налоговый актив отражаются в отчете о прибылях и убытках Форма № 2.

При наличии постоянных налоговых обязательств (активов), отложенного налогового обязательства,отложенного налогового актива корректирующих показатель условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:

* условный расход (доход) по налогу на прибыль;
* постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;
* постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых периодах, но повлекшие корректировку условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;
* суммы постоянных налоговых обязательств (активов), отложенного налогового обязательства,отложенного налогового актива;
* причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
* суммы отложенного налогового обязательства, отложенного налогового актива списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, ликвидацией, передачей на безвозмездной основе) или вида обязательства.

ПБУ 18/02 обязаны применять все плательщики налога на прибыль. Исключение сделано только для кредитных, страховых организаций и бюджетных учреждений, также данное положение могут не применять субъекты малого предпринимательства.

Пересчет ОНА и ОНО в случае изменения ставки по налогу на прибыль Изменение отложенных налоговых активов (ОНА) в отчетном периоде

равняется произведению **вычитаемых временных разниц**, возникших или

погашенных в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Это установлено новой редакцией [п. 14](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D111060%3Bfld%3D134%3Bdst%3D2) ПБУ 18/02.

Изменение отложенных налоговых обязательств (ОНО) в отчетном периоде равняется произведению **налогооблагаемых временных разниц**, возникших или

погашенных в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Такая формулировка приведена в [п. 15](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D111060%3Bfld%3D134%3Bdst%3D3) ПБУ 18/02.

По прежним правилам в случае изменения ставок налога на прибыль величины ОНА и ОНО подлежали пересчету с отнесением возникшей разницы на счет 83 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В прежней редакции [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D107304%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100164) не уточнялось, когда необходимо отразить в бухгалтерском учете корректировки, связанные с изменением ставки по налогу на прибыль. Поэтому специалисты рекомендовали отражать такой пересчет в межотчетный период, то есть в период между 31 декабря и 1 января следующего года.

Специалисты Минфина России полностью отказались от отражения в бухгалтерском учете операций в межотчетный период. Поэтому в отношении пересчета ОНА и ОНО при изменении ставки по налогу на прибыль они определили конкретный день.

Это касается как изменения ставки по налогу на прибыль на федеральном уровне, так и изменения региональной составляющей ставки. Напомним, что исполнительные власти субъектов РФ могут снижать ставку по налогу на прибыль с 18 до 13,5%. При этом показатели ОНА и ОНО рассчитываются исходя из ставки налога, зачисляемого в федеральный бюджет, и ставки налога, зачисляемого в бюджет субъекта РФ.

Организациям предоставлено право при составлении бухгалтерской отчетности отражать в бухгалтерском балансе сальдированную сумму ОНА и ОНО. Если они используют эту возможность, то должны включить это положение в свою учетную политику.

Прежде отражать в бухгалтерском балансе сальдированные (свернутые) суммы ОНА и ОНО было возможно, если ([п. 19](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D107304%3Bfld%3D134%3Bdst%3D100103) ПБУ 18/02):

* + такие величины у организации имелись в наличии;
  + они использовались при расчете по налогу на прибыль.

Теперь и условия изменились. Организации могут показывать в балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

Напомним, что гл. 25 «Налог на прибыль» НК РФ установлено требование о раздельном формировании налоговой базы по налогу на прибыль в отношении:

* + обслуживающих производств и хозяйств ([ст. 275.1](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D108978%3Bfld%3D134%3Bdst%3D2263) НК РФ);
  + операций с ценными бумагами ([ст. 280](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D108978%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102609) НК РФ);
  + операций с финансовыми инструментами срочных сделок ([ст. 304](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D108978%3Bfld%3D134%3Bdst%3D102914) НК РФ).

Кроме того, налоговая база по налогу на прибыль рассчитывается отдельно по доходам, которые облагаются по разным ставкам.

В связи с корректировками [п. 19](consultantplus://offline/main?base=LAW%3Bn%3D111060%3Bfld%3D134%3Bdst%3D4) ПБУ 18/02 организациям необходимо пересмотреть свою учетную политику.

Если она предусматривает свернутое отражение ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе, то необходимо проверить, каким образом организация формирует налоговую базу по налогу на прибыль.

В том случае, если формирование налоговой базы осуществляется раздельно по разным видам доходов, то отражать в бухгалтерском балансе свернуто ОНА и ОНО организация уже не может. А значит, она должна внести изменения в свою учетную политику.

В итоге можно сказать, что организации при расчете налога на прибыльдолжны применять Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02

«Учет расчетов по налогу на прибыль», которое устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль, а также определяет взаимосвязь прибыли определенной по данным бухгалтерского учета с налогооблагаемой базой по налогу на прибыль в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.

В ПБУ 18/02 показано различие между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Данное положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, но и отражение в бухгалтерском учете сумм способных оказать влияние на величину налога на прибыль в последующих отчетных периодах в соответствии с законодательством РФ.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Особенности определения расходов негосударственных пенсионных фондов.
2. Особенности определения расходов организациями потребительской кооперации.
3. Особенности определения расходов профессиональных участников рынка ценных бумаг.

**Раздел 4. Налог на добавленную стоимость**

# Тема 6 Налог на добавленную стоимость

* 1. **Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость**

Порядок обложения НДС осуществляется в соответствии с главой 21 части второй НК РФ.

Плательщиками НДС являются организации и индивидуальные предприниматели.

Объектом обложения Налогом признаются следующие операции:

* реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
* передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд;
* передача на территории РФ товаров (работ, услуг) в качестве залога, передача имущественных прав;
* выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
* передача права собственности на товары, выполненные работы, оказанные услуги на безвозмездной основе (освобождается от НДС передача товаров, выполнение работ оказание услуг в рамках благотворительной помощи при предоставлении документов);
* ввоз товаров на территорию РФ.

Сумма НДС по реализуемым товарам, имуществу, работам, услугам должна быть выделена отдельной строкой в платежных и первичных документах. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не облагаемых НДС, первичные документы выписываются без выделения НДС и, на них делается запись «Без налога (НДС)».

В соответствии с постановлением Правительства от 2 декабря 2000 года

№914 плательщики НДС при совершении операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС, составляют следующие документы налогового учета НДС:

* счет – фактура;
* журнал регистрации счетов – фактур;
* книга – покупок;
* книга – продаж.

Согласно п.3 статьи 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик обязан выставить счет-фактуру, которую поставщик выписывает на имя покупателя в двух экземплярах. Счета – фактуры подписываются руководителем и главным бухгалтером. Первый экземпляр предоставляется поставщиком покупателю не позднее пяти дней со дня отгрузки товаров, второй экземпляр остается у поставщика. Не выписывают счет – фактуру организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) и на упрощенную систему учета и налогообложения.

Организации имеют право на освобождение от уплаты НДС если предельный размер выручки за 3 последовательных календарных месяца без учета НДС не превысит в совокупности 2 млн. руб.

Налоговый период – квартал - может быть установлен у налогоплательщика с суммой выручки без учета налога за каждый месяц в течение квартала не превышающей 2 млн. руб.

Ставки НДС:

- 0 %;

- 10 %;

- 20 %;

а также расчетные ставки 10% /110% и 20% /120%.

Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость ведется на следующих счетах:

* 19 «НДС по приобретенным ценностям» (по субсчетам)
* 68 «Расчеты по налогам и сборам»
* 90/3 «НДС по реализованной продукции».

В зависимости от принятой учетной политики организации для целей налогообложения учет НДС может вестись «по – отгрузке» или «по – оплате».

Структура счета 68 субсчет «Расчеты по НДС» имеет следующий вид

# счет 68 субсчет «Расчеты по НДС

**Д К**

|  |  |
| --- | --- |
| Сальдо – долг бюджета по НДС на  начало периода | Сальдо – долг организации по НДС на  начало периода |
| - списан НДС по оплаченным и оприходованным материальным ценностям (19) | - начислен НДС по:  а) строительным работам (19); б) авансам полученным (76);  в) проданной продукции, товаров работ, услуг (90);  г) проданным основным средствам и нематериальным активам (91). |
| - зачтен НДС по авансам и предоплате  (62/2) | - восстановлен НДС по материальным  ценностям (91) |
| - перечислен НДС бюджету (51) | - возвращен НДС из бюджета (51) |
| Сальдо – долг бюджета по НДС на  конец отчетного периода. |  |

Сальдо – долг организации бюджету по НДС на конец периода.

Счет 19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» предназначен для обобщения информации об уплаченных организацией суммах налога на добавленную стоимость.

По дебету счета – отражаются уплаченные организацией суммы налога по приобретенным материально производственным запасам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Списание накопленных на счете 19 сумм НДС отражается по кредиту счета 19 в корреспонденции, как правило, со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 19 по дебету корреспондирует с кредитом счетов: 60,76 – НДС по приобретенным материальным ценностям. Счет 19 по кредиту корреспондирует с дебетом счетов:

68 – списан НДС по продукции облагаемой НДС;

08 – НДС уплаченный поставщикам за основные средства;

10 – НДС уплаченный поставщикам за материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

# НДС при продаже продукции товаров, работ, услуг

С 1 января 2006 года все без исключения налогоплательщики переходят на расчет налоговой базы «По-отгрузке» т.е методом начисления. Перевод на метод

«по–отгрузке» при расчете налоговой базы будет производится постепенно в течение 2 лет. В течение которых по особым правилам должен быть предъявлен к вычету НДС по кредиторской задолженности.

Согласно ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

а) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) или имущественных прав;

б) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок.

Таким образом, момент определения налоговой базы в некоторых случаях наступает раньше, чем произошла реализация.

Теперь НДС нужно будет начислять несмотря на то, что право собственности на отгруженный, но неоплаченный товар не перешло к покупателю.

Если организация определяет дату реализации товаров (работ, услуг) «по - отгрузке», то НДС начисляют после отгрузки товаров и предъявления покупателю расчетных документов.

Суммы, начисленные к уплате в бюджет отражаются так:

Д 90/3 субсчет «НДС по проданным товарам(работам, услугам)», 91/2 субсчет «Прочие расходы»

К 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Таким образом, с 2006 года нельзя связать условие договора о переходе права собственности на товары работы услуги с моментом определения налоговой базы по НДС, так как одной из наиболее ранних дат является не дата реализации, а дата отгрузки. В связи с этим меняется последовательность бухгалтерских записей по отражению НДС «по-отгрузке» по посредническим договорам с использованием счета 76 – НДС. Сначала отражается предварительное начисление НДС в бюджет и его уплата, а после перехода права собственности к покупателю Начисление НДС в бюджет по К 68 и Д 76.

Вместо оплаты товара покупатель может выдать продавцу собственный вексель в соответствии с п. 4 статьи 167 Налогового кодекса РФ днем оплаты является не день передачи векселя, а день его оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг) является также и передача поставщиком полученного векселя покупателя третьему лицу.

К счету 62 откроем субсчет 4 «Расчеты по векселям полученным»

## НДС с авансов полученных

Продажа продукции на условиях предварительной оплаты достаточно распространенное явление, его суть в том, что покупатель сначала перечисляет деньги за товар, а сам товар получает после того, как деньги поступают на счет продавца, то есть продавец получает аванс.

Согласно статье 162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ оказания услуг в том же налоговом периоде, в котором эти суммы были получены.

Если налогоплательщик получил аванс и отгрузил товар, выполнил работу, оказал услугу в одном и том же периоде, он должен исчислить сумму НДС с аванса, отразив в налоговой декларации эту сумму дважды – как начисленную сумму и как сумму, принимаемую в качестве налогового вычета.

Для учета полученных от покупателей авансов используется пассивный счет 62 субсчет 2 «Расчеты по авансам полученным».

Суммы полученных авансов в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

Д – 51 «Расчетный счет»

К – 62/2 «Расчеты по авансам полученным».

Одновременно производится начисление НДС подлежащего уплате в бюджет по установленной ставке 20%, 120%, 10% / 110%, 0%.

Д – 62/2 «Расчеты по авансам полученным»

К – 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

При отгрузке продукции, сдаче работ, услуг по которым, был получен аванс, на сумму НДС делается обратная запись:

Д – 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» К – 62/2 «Расчеты по авансам полученным»

Зачет полученных авансов производится записью:

Д – 62/2 «Расчеты по авансам полученным»

К – 62/1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Вопрос 3. НДС при приобретении товаров, работ, услуг

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, при приобретении им товаров, работ, услуг, либо уплаченные им на таможне при ввозе товаров на территорию РФ подлежат:

1. включению в расходы организации, принимаемые к вычету из прибыли организации (в составе расходов на продажу);
2. списанию за счет соответствующих источников финансирования;
3. включению в состав налоговых вычетов уменьшающих задолженность организации по НДС.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам поставщиками товаров, работ, услуг используемых для производства или реализации, подлежат включению в расходы организации в следующих случаях:

* при реализации налогоплательщиком товаров, работ, услуг, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
* реализация товаров, работ, услуг, место реализации которых, не признается территория РФ;
* при приобретении товаров, работ, услуг организациями или индивидуальными предпринимателями, освобожденными от уплаты НДС, переведенными на упрощенную систему учета и налогообложения или на уплату ЕНВД.
* при приобретении товаров, работ, услуг, амортизируемого имущества для производства или передаче товаров, работ, услуг, не признаваемой реализацией (вклады в уставный капитал или в совместную деятельность). В бухгалтерском учете, суммы НДС при приобретении товаров, работ,

услуг, освобожденных от уплаты НДС, отражаются следующим образом:

Включение сумм НДС в состав стоимости приобретенных основных средств:

Д 08 «Внеоборотные активы»

К 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Включение сумм НДС в состав стоимости приобретенных материалов: Д 10 «Материалы»

К 19 «НДС по приобретенным ценностям».

В случае если налогоплательщик включил НДС в указанных выше случаях в налоговые вычеты, то он обязан восстановить налог и уплатить его в бюджет.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику поставщиками товаров, работ, услуг, не используемых для производства или реализации, списываются за счет соответствующих источников финансирования (чистой прибыли, целевого финансирования). Списание НДС по приобретенным ценностям за счет целевых средств, зависит от того, в какой организации ведется учет: коммерческой или некоммерческой.

При этом НДС отражается:

В некоммерческой организации Д 86 К 19 В коммерческой организации Д 91/2 К 19

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику поставщиками товаров, работ, услуг, используемых при производстве или реализации, товаров, работ, услуг, облагаемых НДС, подлежат включению в состав налоговых вычетов, которые уменьшают задолженность бюджету по НДС.

# Налоговые вычеты

Суммы НДС учтенные на счете 19 могут быть приняты к вычету из бюджета.

Налоговые вычеты производятся на основании:

* + счетов-фактур, выставленных продавцами товаров, работ, услуг;
  + товары, работы и услуги должны быть приняты на учет.

Но существует два исключения. Во-первых, НДС при импорте товаров, как и раньше необходимо уплатить в бюджет, то есть, необходимыдокументы, подтверждающие фактическую уплату сумм НДС. Во-вторых, налоговые агенты должны перечислить удержанный налог в бюджет и лишь после этого предъявить его к вычету.

Налог на добавленную стоимость по ввозимым товарам (в том числе основным средствам и нематериальным активам) принимаются на основании документов подтверждающих фактическую уплату НДС и принятие на учет импортных товаров.

Счет-фактура обязательно должна быть оформлена в соответствии с правилами, установленными Налоговым кодексом РФ, иначе налоговый вычет не производится.

Общая сумма налогового вычета включает в себя:

* + НДС, предъявленный поставщиком товаров, работ, услуг и уплаченный ему;
  + НДС, уплаченный на таможне при ввозе на таможенную территорию РФ товаров;
  + НДС, начисленный и уплаченный при выполнении строительно- монтажных работ (СМР) хозяйственным способом;
  + НДС, начисленный и уплаченный с авансов и предварительной оплаты;
  + НДС, уплаченный организацией, в качестве налогового агента;
  + НДС, уплаченный организацией, в случае возврата проданных товаров.

Налог на добавленную стоимость по основным средствам, принятым от подрядчика, включается в состав налоговых вычетов после принятия основных средств на учет на счет 01 «Основные средства» и начала начисления амортизации.

Налог на добавленную стоимость по материалам, работам, услугам для выполнения строительно-монтажных работ, включается в состав налоговых вычетов на общих основаниях, то есть, по мере принятия выполненных работ и объектов.

Налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость по товарно- материальным ценностям производится в полном объеме после его уплаты на таможне, принятия на учет товарно-материальных ценностей, принятия на учет основных средств.

## Организация раздельного учета НДС

Если налогоплательщик, осуществляет операции, как подлежащие налогообложению, так и подлежащие налогообложению он обязан вести раздельный учет таких операций. Требование вести раздельный учет содержится во многих нормативных документах.

Раздельный учет выручки для целей исчисления НДС по разным ставкам фактически уже есть – это книга продаж, на основе которой можно заполнить декларацию по НДС за отчетный период.

Методика ведения раздельного учета разрабатывается, как часть учетной политики на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) утвержденного приказом Министерства финансов РФ от

09.12.98 года №60-н. В составе учетной политики утверждается рабочий план счетов, который может предполагать открытие следующих субсчетов для ведения раздельного учета:

По счету 10

* «Материалы, используемые для производства и реализации облагаемой НДС продукции»;
* «Материалы, используемые для производства и реализации, не облагаемой НДС продукции»;
* «Материалы, используемые для производства и реализации облагаемой ине облагаемой НДС продукции».

По счету 19

* «НДС по приобретенным материальным ценностям, используемым для производства и реализации облагаемых налогом товаров, работ, услуг»;
* «НДС по приобретенным материальным ценностям, используемым для производства и реализации не облагаемых налогом товаров, работ, услуг»;
* «НДС по приобретенным материальным ценностям, используемым для производства и реализации облагаемых и не облагаемых налогом товаров, работ, услуг».

По счету 90 «Продажи»

* «Продажа товаров, работ, услуг, облагаемых НДС»;
* «Продажа товаров, работ, услуг, не облагаемых НДС»;
* «Продажа товаров, работ, услуг облагаемых и не облагаемых НДС».

Некоторые сложности могут возникнуть у организаций, осуществляющих розничную торговлю с использованием контрольно кассовых машин (ККМ), так как одни и тот же покупатель может приобрести товар, облагаемый по ставке 18% и товар, облагаемый по ставке 10%.

При раздельном учете сумм налога на добавленную стоимость уплаченных поставщикам, в случае приобретения товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, которые используются в операциях как облагаемых, так и необлагаемых НДС операциях. В соответствии с п.4 статьи 170 Налогового кодекса РФ суммы НДС учитываются следующим образом:

* часть НДС, относящаяся к товарам, работам, услугам, которые используются в облагаемых налогом операциях, принимаются к вычету;
* часть НДС, относящаяся к товарам, работам, услугам, которые используются в операциях, не облагаемых налогом, включается в стоимость этих товаров, работ, услуг.

Налог, подлежащий вычету, определяется пропорционально удельному весу стоимости отгруженных товаров облагаемых НДС в общей стоимости отгруженных товаров за налоговый период. Аналогично определяется сумма НДС, которая должна быть включена в стоимость товаров.

## НДС, уплачиваемый налоговыми агентами

Налоговые агенты уплачивают налог на добавленную стоимость в бюджет, по следующим операциям:

* по услугам, связанным с получением в аренду федерального имущества субъектов РФ и муниципального имущества (кроме аренды земельных участков);
* по товарам, работам, услугам иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;
* по суммам авансовых и иных платежей, перечисляемых иностранным лицам, не состоящим на учете в налоговом органе, а также арендодателям государственного имущества в счет предстоящих поставок;
* по бесхозяйным и конфискованным товарам продаваемых организацией по поручению государства.

Суммы НДС рассчитываются с использованием расчетных ставок 10%/ 110% и 20% / 120 %.

# Обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет: НДС возникает

-У состоящих на налоговом учете и в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей, приобретающихтовары (работы, услуги), местом реализации которых на основании ст. 147 и 148 НК РФ признается территория Российской Федерации, и у иностранных налогоплательщиков, которые не состоят на учете в налоговом органе Российской Федерации. К данным организациям и индивидуальным предпринимателям при меняются п. 1 и 2 ст. 161 НК РФ.

- Индивидуальным предпринимателям, состоящим на налоговом учете в налоговых органах и приобретающим товары (работы, услуги) у иностранных лиц, следует иметь в виду, что подтверждением факта постановки на учет иностранного налогоплательщика является Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе выдаваемое иностранным и международным организациям и дипломатическим представительствам.

Следует обратить внимание на то, что налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у иностранного налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС вне зависимости от того, являются они плательщиками НДС или нет.

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход или на упрощенную систему налогообложения либо освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса РФ, при приобретении у иностранных налогоплательщиков товаров (работ, услуг), местом реализации которых признается территория Российской Федерации, являются налоговыми агентами.

Суммы НДС, уплаченные налоговым агентом за иностранного налогоплательщика, не могут быть приняты к вычету в случае приобретения товаров (работ, услуг):

* 1. используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих обложению НДС (освобожденных от налогообложения);
  2. используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
  3. используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ;
  4. организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого налога на вмененный доход или на упрощенную систему налогообложения либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

В вышеуказанных случаях суммы НДС, уплаченные налоговым агентом при приобретении товаров (работ, услуг), на основании ст. 170 Налогового кодекса РФ учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

1. В аналогичном порядке согласно п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению НДС в бюджет возникает у организаций и индивидуальных предпринимателей, состоящих на налоговом учете в налоговых органах, которые **арендуют федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации,** муниципальное имущество по договорам аренды с органами государственной власти или управления, либо с органами местного самоуправления.

У организаций и индивидуальных предпринимателей не возникает обязанности выполнять функции налогового агента в случае, если в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении.

Налоговая база по НДС при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества.

Так же как в случае приобретения товаров (работ, услуг) у иностранного налогоплательщика, не состоящего на учете в налоговом органе, организации и индивидуальные предприниматели, арендующие федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации, муниципальное имущество по договорам аренды с органами государственной власти или управления либо с органами местного самоуправления, обязаны исчислить, удержать и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС вне зависимости оттого, являются они плательщиками НДС или нет. Аналогичными являются и порядок принятия к вычету уплаченных сумм НДС либо их включение в стоимость приобретаемых услуг.

1. **При реализации конфискованного и бесхозяйного имущества**, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования, налоговыми го агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию вышеуказанного имущества.

Отличием данного случая от двух предыдущихявляется то, что обязанность налогового агента по НДС возлагается на продавца товаров.

При этом налоговая база определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей),устанавливаемой в соответствии с положениями ст. 40 Налогового кодекса РФ, с учетом НДС, акцизов (для 10 подакцизныхтоваров).

На основании п. 3 ст. 171Налогового кодексаРФ организации или индивидуальные предприниматели, выступающие в качестве налоговых агентов при реализации вышеуказанных товаров, не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм НДС, уплаченных по этим операциям.

1. Федеральным законом от 22.07.2005 10 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» уст. 161 Налогового кодекса РФ дополнена п. 5, предусматривающим с 1 января 2006 года еще один случай, когда российский налогоплательщик обязан выступить в качестве налогового агента: **призаключении договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров между иностранными лицамии российскими налогоплательщиками**, когда поручитель (комитент, принципал), являющийся иностранным лицом, не состоящий на учете в российском налоговом органе в качестве налогоплательщика, поручает российскому налогоплательщику реализовать на - территории Российской Федерации товар, принадлежащий данному иностранному лицу.

В этом случае, налоговыми агентами признаются продавцы, то есть российские организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие реализацию товаров на территории Российской Федерации. При этом налоговая база по НДС определяется, как стоимость таких товаров с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения сумм налога.

На основании п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ организации или индивидуальные предприниматели, выступающие в качестве налоговых агентов при реализации товаров иностранных лиц на основании договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров, не будут иметь права на включение в налоговые вычеты сумм НДС, уплаченных по этим операциям. В этом случае российская организация или индивидуальный предприниматель, уплачивают в бюджет в соответствии с п. 5 ст. 161 Налогового кодекса РФ сумму НДС, предъявляемую покупателям товаров на территории РФ.

Кроме того, согласно п. 1 ст. 156 НК РФ российская организация или индивидуальный предприниматель уплачивают НДС в отношении оказываемых иностранному лицу посреднических услуг, определяя налоговую базу как сумму дохода, полученную в виде вознаграждений (любых иныхдоходов) при исполнении договоров.

НДС, подлежащий уплате в бюджет рассчитывается по итогам налогового периода по следующей формуле:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| НДС бюд. | = | НДС начисл. | - | НДС упл. |

Рассчитанную сумму налога нужно перечислить в бюджет в установленные сроки, а именно не позднее 20-го числа месяца следующего за истекшим налоговым периодом (месяца или квартала).

Если сумма налоговых вычетов превышает начисленную сумму налога, возникшая разница подлежит возмещению. Налоговый орган производит зачет и в течение 10 дней после его проведения сообщает об этой операции налогоплательщику.

В итоге можно сказать, что порядок обложения НДС осуществляется в соответствии с главой 21 части второй НК РФ. Плательщиками НДС являются организации и индивидуальные предприниматели.Сумма НДС по реализуемым товарам, имуществу, работам, услугам должна быть выделена отдельной строкой в платежных и первичных документах.Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость ведется на следующих счетах: 19 «НДС по приобретенным ценностям» (по субсчетам); 68 «Расчеты по налогам и сборам»; 90/3 «НДС по реализованной продукции». Различается порядок учета НДС при реализации продукции, и при приобретении товаров. По НДС организации получают право на налоговые вычеты.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Долговые обязательства: учет и налогообложение.
2. Основания для отказа в возмещении НДС.
3. Операции, освобождаемые от уплаты НДС.
4. НДС, когда нет выручки.
5. НДС по строительству для собственных нужд.
6. Счет-фактура – правила заполнения.
7. Уплата НДС налоговыми агентами.

# Тема 7 Учетная политика для целей налогообложения

* 1. **Организация налогового учета**

В связи с принятиемглавы 25 НК РФ у организаций возникла необходимость формировать учетную политику в целях налогообложения. Как предписывает

статья 313 НК РФ, в учетной политике для целей налогообложения устанавливается порядок ведения налогового учета.

Учетная политика для целей налогообложения представляет собой совокупность правил и методов позволяющих обобщать информацию для определения налоговой базы по налогу на прибыльи формируются в соответствии с особенностями деятельности организации и главными принципами налогового учета.

На формирование учетной политики для целей налогообложения оказывают влияние такие факторы, как отраслевая принадлежность, а также особые режимы налогообложения, под которые подпадают виды деятельности организации. Эти факторы влияют на выбор одного из предусмотренных налоговым законодательством методов и правил, по которым ведется налоговый учет.

В налоговом кодексе предусмотрено, что система налогового учета выбирается налогоплательщиком самостоятельно. Создание такой системы предполагает, увеличение затрат по ведению учета, изменение и расширение системы документооборота, и взаимодействие различных структурных подразделений и служб организации. Для организации налогового учета необходимо проведение как минимум, следующих мероприятий:

* уточнение обязанностей работников бухгалтерии с целью перераспределения обязанностей, для правильного и оперативного ведения бухгалтерского и налогового учета, или увеличение штата бухгалтерии;
* назначение лиц, ответственных за ведение налогового учета, а так же определение обязанностей руководителей подразделений и служб смежных с бухгалтерией.

Таким образом, перед оформлением учетной политики для целей налогового учета следует создать приказ руководителя организации, в котором можно отразить следующие элементы:

1. ответственным за организацию и ведение налогового учета назначить главного бухгалтера.
2. ввести в штат бухгалтерии должность «бухгалтер по налоговому учету».
3. главному бухгалтеру в установленные сроки разработать и предоставить на утверждение должностную инструкцию бухгалтера по налоговому учету.
4. главному бухгалтеру, начальнику производственного отдела, начальнику отдела кадров представить график документооборота с учетом требований налогового законодательства.
5. главному бухгалтеру представить формы первичных учетных документов и аналитических регистров налогового учета.

В учетной политике также следует включать пункты:

* + ответственного за организацию налогового учета;
  + ответственного за ведение налогового учета;
  + график документооборота;
  + формы первичных учетных документов и аналитических регистров.

# Разработка регистров налогового учета

В ходе разработки учетной политики необходимо определить элементы налогового учета:

* + первичные учетные документы;
  + аналитические регистры налогового учета;
  + расчет налоговой базы.

Под первичными документами в налоговом учете понимаются документы, используемые в бухгалтерском учете. Если организация использует неунифицированные формы первичных документов, то они должны быть утверждены в приложении к учетной политике. В данном случае таким документом является бухгалтерская справка, так как этот документ составляется по всем участкам учета и по всем видам доходов и расходов. Расчет налоговой базы производится в налоговых декларациях, значит, в учетной политике достаточно определить сроки составления таких расчетов.

Наибольшее внимание следует уделить аналитическим регистрам налогового учета, так как разработкой форм занимается организация самостоятельно. Требования по составлению аналитических регистров налогового учета представлены в статье 314 НК РФ.

В соответствии с ней**аналитические регистры налогового учета** – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, которые сгруппированы в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.

**Данные налогового учета** – это данные, которые учитываются в различных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения.

Регистры налогового учета выдуться в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде или на любых машинных носителях.

Как следует из статьи 314Налогового кодексаРФ, корреспонденции счетов бухгалтерского учета в регистрах налогового учета не указываются, отражается только наименование хозяйственной операции и сумма. Таким образом, самая простая форма аналитического регистра налогового учета с минимальным набором реквизитом может иметь следующий вид.

Пример регистра для учета материальных расходов.

# Ведомость учета материальных расходов ООО «Омега»

*За (месяц) 20 год.*

В рублях.

|  |  |
| --- | --- |
| **Наименование хозяйственной операции** | **Сумма** |
| Списаны материалы, отпущенные в основное производство | 20120 |
|  |  |

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
|  |  |

Так как основаниемдля отражения в налоговом учете хозяйственных операций являются данные регистров бухгалтерского учета, можновключить дополнительную графу, в которой будут отражены данные бухгалтерского учета. Особенно это необходимо когда данные бухгалтерского и налогового учета не совпадают.

Тогда форма аналитического регистра будет следующая.

# Ведомость учета прочих расходов ООО «Омега»

*За (месяц)20 год*

В рублях.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование хозяйственной операции** | **По данным бухгалтерского учета** | **По данным налогового учета** | **Сумма** | **Разница** |
| Списаны материалы, отпущенные в основное  производство | 39880 | 32500 | 32500 | 7380 |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

Аналогичным образом могут быть разработаны формы аналитических регистров для учета доходов для целей налогообложения.

После заполнения форм аналитического учета по отдельным группам расходов и доходов данные следует перенести в сводную форму, которая будет являться основанием для осуществления налоговых расчетов и заполнения налоговой декларации.

Форма, в которой будет осуществляться налоговый учет, во многом зависит от выбранной формы в бухгалтерском учете.

# Методология разработки учетной политики

Следующим шагом при разработке учетной политики для целей налогообложения, является выбор методов учета, в котором представлены в главе 25 Налогового кодекса РФ.

Сначала необходимо определиться в выборе момента признания выручки от реализации («метод начисления» или «кассовый метод»).

Далее в учетной политике отражается выбранный организацией вариант налогового учета.

Кроме того, в учетной политике для целей налогообложения необходимо отразить элементы, которые не имеют различных вариантов, но имеют существенное значение для организации налогового учета.

Раздельно раскрываются методы по учету доходов и расходов для целей налогообложения. Особое внимание следует уделить внереализационным доходам, особенно при определении даты признания такого вида доходов. Также, если организация планирует проводить переоценку или осуществление каких- либо операций, например: получение дохода то сдача имущества в аренду, получение дохода от демонтажа оборудования, то целесообразно в учетной политике отразить условия, сроки и методы проведения данных мероприятий.

В отношении расходов организации учитываемых для целей налогообложения, имеется возможность выбора нескольких вариантов.

Так как расходы делятся на прямые и косвенные, то в учетной политике необходимо определить состав расходов с подразделением их на прямые и косвенные. При этом следует отразить конкретный порядок распределения сумм таких расходов.

В соответствии со статьей 286 Налогового кодекса РФ налогоплательщик может выбрать один из двух вариантов расчета и уплаты ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль:

* + - уплата авансовых платежей, определенных расчетным путем;
    - уплата авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

При этом выбранный вариант не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода (календарного года).

## Методы учета материальных расходов

В целом порядок учета материальных расходов в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, но если возникли какие-либо расхождения, то они должны быть указаны в учетной политике.

## Методы учета амортизируемого имущества

По данному виду расходов могут возникнуть расхождения из-за разных порядков учета объектов основных средств и нематериальных активов. Рассмотрим некоторые моменты:

1. Установлениесроков полезного использования амортизируемого имущества.

Согласно статье 258 Налогового кодекса РФ налогоплательщик определяет самостоятельно срок полезного использования объектов амортизируемого имущества. Вместе с тем необходимо учитывать классификацию основных средств на основании которой налогоплательщик относит объекты основных средств к той или иной амортизационной группе.

В соответствии со статьей 259 Налогового кодекса РФ, организация, которая приобретает имущество бывшее в употреблении, «в праве» уменьшить срок полезного использования объекта на количество лет (месяцев) в течение которых оно использовалось у предыдущего собственника. В данном случае возможны два варианта определения срока полезного использования:с учетом срока эксплуатации предыдущими собственниками, либо без учета этого срока.

Если срок фактического использования у предыдущих собственников больше срока полезного использования, то налогоплательщик в праве

самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов. Вместе с тем Налогового кодекса РФ устанавливает, что срок полезного использования указанного амортизируемого имущества, в течение которого остаточная стоимость подлежит включению в состав расходов должен составлять не менее 7 лет, с даты вступления в силу главы 25 Налогового кодекса РФ.

1. Методы начисления амортизации.

В учетной политике должен быть указан один из двух предусмотренных налоговым кодексом метод начисления амортизации. Следует отметить, что:

* по зданиям и сооружениям и передаточным устройствам, входящим в состав VIII - Xгрупп амортизируемого имущества (со сроком полезного использования свыше 20 лет) может быть применен только линейный метод начисления амортизации;
* по имуществу входящему в состав I – VIIгрупп может применяться как линейный, так и нелинейный метод начисления амортизации.

В учетной политике должен быть указан выбранный способ начисления амортизации по каждой группе объектов основных средств.

Выбранный метод начисленной амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации.

1. Применение специальных коэффициентов (п. 7 статья 259 Налогового кодекса РФ).

* не выше 2 – использование амортизируемого имущества в условиях агрессивной среды или повышенной сменности.
* не выше 3 - для амортизируемого имущества, которое является предметом договора финансовой аренды.

Применение данных коэффициентов не допускается в отношении имущества относящееся к I – IIIамортизационной группе при начислении амортизации нелинейным методом.

## Методы учета прочих расходов

Главой 25 НК РФ разрешено включать в состав расходов отчисления на предстоящие расходы, в частности:

* + резерв по предстоящему ремонту и гарантийному обслуживанию (ст.267);
  + резерв по сомнительным долгам (ст. 266);
  + резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (ст. 324);
  + резервпредстоящих расходов на оплату отпусков (ст. 324.1);
  + резерв на возможные потери по ссудам (ст. 292);
  + резерв под обесценение ценных бумаг (ст. 300).

Решение о создании таких резервов организация принимает самостоятельно в зависимости от требований налогового кодекса, а также определяет предельные размеры отчислений в эти резервы. Если организация осуществляет расходы, порядок которых определѐн особо (расходы на освоение природных ресурсов, расходы на НИОКР и т.п.), а также осуществляет виды деятельности, для которых установлен особый порядок организации налогового учета (торговля, страхование, ценные бумаги и т.п.) в учетной политике должна быть раскрыта

дополнительная информация, исходя из требований соответствующих статей главы 25 части второй НК РФ.

Помимо перечисленных в учетной политике методов и правил ведения налогового учета, в ней должны найти отражение способы организации налогового учета, то есть способы формирования показателей налоговой декларации.

Согласно статье 313 Налогового кодекса РФ изменения в учетной политике организации - налогоплательщика могут производиться в случаях:

* + изменения законодательства о налогах и сборах;
  + изменения применяемых методов налогового учета.

При этом решение об изменении в учетной политике для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах – не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Изменения и дополнения в учетную политику для целей налогообложения вводятся также при переходе организации на новые виды деятельности. В этом случае организация обязана определить и зафиксировать в учетной политике принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

В соответствии со статьей 313 Налогового кодекса РФ, учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующим приказом (распоряжением руководителя). В приказе об учетной политике следует выделять организационные и методологические приѐмы и способы ведения налогового учета и при этом давать ссылку на статью Налогового кодекса РФ, на которой основан выбор того или иного варианта ведения учета.

В итоге можно сказать, что в связи с принятиемглавы 25 Налогового кодекса РФ у организаций возникла необходимость формировать учетную политику в целях налогообложения. В учетной политике для целей налогообложения устанавливается порядок ведения налогового учета.

Учетная политика для целей налогообложения представляет собой совокупность правил и методов позволяющих обобщать информацию для определения налоговой базы по налогу на прибыль и формируются в соответствии с особенностями деятельности организации и главными принципами налогового учета.

На формирование учетной политики для целей налогообложения оказывают влияние такие факторы, как отраслевая принадлежность, а также особые режимы налогообложения, под которые подпадают виды деятельности организации. Эти факторы влияют на выбор одного из предусмотренных налоговым законодательством методов и правил, по которым ведется налоговый учет.

# Вопросы для самостоятельного изучения

1. Особенности определения расходов профессиональных участников рынка ценных бумаг.
2. Особенности формирования расходов по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.
3. Методика организации налогового учета расходов на ремонт основных средств.
4. Методика организации налогового учета расходов на освоение природных ресурсов.
5. Методика организации налогового учета расходов на формирование резервов.

# Тема 8. Учет налоговых кредитов

* 1. **Понятие налоговых кредитов**

Многие организации зависят от заемного капитала, то есть многие из них решают свои финансовые проблемы за счет налоговых кредитов (изменения срока уплаты налога или сбора статья 61 НК РФ) – это налоговый и инвестиционный кредит. В экономическом смысле любая отсрочка платежа означает предоставление кредита.

В отличие от обыкновенной отсрочки и рассрочки уплаты налога и сбора их предоставляют на более продолжительный срок (налоговый кредит - от 3-х месяцев до 1 года; инвестиционный налоговый кредит – от 1 года до 5 лет), они носят целевой характер.

**Налоговый кредит** – довольно новый вид кредитования организаций и новый объект бухгалтерского учета. Благодаря таким кредитам организация – заемщик временно освобождается от уплаты налогов, сборов, то есть получат возможность вовлечь в хозяйственный оборот отвлеченные средства. В свою очередь государство – кредитор с их помощью регулирует экономическую ситуацию в стране и пополняет доходы бюджета за счет процентов по кредиту.

Как правило, такие кредиты предоставляют организациям, своевременно исполняющим налоговые обязательства перед бюджетом и внебюджетными фондами. При этом допускается изменение любых сроков уплаты, установленных действующим законодательством по конкретному налогу, включая сроки внесения авансовых платежей. Возврат кредита обеспечивается залогом имущества, поручительством и банковской гарантией.

Чтобы получить налоговый кредит организация должна подать следующие документы:

* заявление налогоплательщика с просьбой о предоставлении налогового кредита, инвестиционного налогового кредита;
* справка налогового органа по месту учета налогоплательщикао том, что в отношении налогоплательщика не возбуждено уголовных дел и он не нарушал законодательство о налогах;
* справка налогового органа по месту учета налогоплательщика о задолженности в бюджеты разных уровней и о предоставленных ранее отсрочках, рассрочках, налоговых кредитах, инвестиционных налоговых кредитах, не уплаченных на момент обращения;
* копия устава организации;
* баланс и другие формы бухгалтерской отчетности;
* документы об имуществе, которое может являться предметом залога, либо поручительство.

При положительном решении вопроса, стороны заключают кредитный договор, копия которого предоставляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в пятидневный срок со дня заключения договора.

Налоговый кредит является целевым финансовым источником пополнения собственного оборотного капитала организации.

В системе бюджетного кредитования им отводится место краткосрочных заимствований. Налоговый кредит может быть предоставлен заинтересованному лицу по любому налогу при наличии одного из следующих оснований:

а) причинение ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы;

б) задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;

в) если производство или реализация товаров, работ услуг носит сезонный характер;

г) угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога.

**Инвестиционный налоговый кредит** – наиболее сложная форма бюджетного кредитования.

От налогового кредита он отличается основаниями предоставления, значительным сроком пользования налоговыми ресурсами и специальным порядком уменьшения задолженности.

Этот кредит предоставляется только по налогу на прибыль организации, а также по всем региональным и местным налогам и сборам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации при наличии одного из следующих оснований:

1. проведение НИОКР, либо технического перевооружения собственного производства;
2. осуществление внедренческой или инновационной деятельности (новых технологий, новых видов сырья материалов);
3. выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

Основание при получении инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены. Организация обязана предоставить инвестиционный проект с расчетом потребности в заемных ресурсах и оценкой экономической эффективности их использования.

В случае предоставления кредита предоставляются следующие документы:

* + документы, подтверждающие основание для получения инвестиционного налогового кредита на вышеуказанные цели;
  + документы, подтверждающие неприменение процедур предусмотренных законодательством о банкротстве;
  + справка финансового органа о предоставленных налоговых кредитах по налогу на прибыль организации в части, подлежащей зачислению в бюджет субъекта РФ, а трак же по региональным и местным налогам и сборам;
  + бизнес-план инвестиционного проекта с экспертным заключением Министерства экономики РФ о качестве проекта и целесообразности его реализации.

Взимание процентов за предоставленные налоговые кредиты, инвестиционные налоговые кредиты осуществляется в пределах от ½ до ¾ ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Критерием для определения размера процента, за пользование инвестиционным налоговым кредитом, служит срок, на который предоставляется такой кредит, а именно: в течение первых двух лет – ½ ставки, в последующие годы – ¾ ставки рефинансирования ЦБ РФ.

# Учет налоговых кредитов

Сумма налога, уплата которого переноситься на более поздний срок, квалифицируется как кредиторская задолженность организации перед бюджетом или внебюджетными фондами по налоговому кредиту, налоговому инвестиционному кредиту.

Синтетический учет обязательств организации по налоговому кредиту нужно вести на пассивных счетах 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которым предварительно должны быть открыты субсчета «Расчеты по налоговым кредитам» «Расчеты по налоговым инвестиционным кредитам».

По кредиту счетов накапливается информация о суммах налогов, а по дебету погашение кредитных обязательств, сальдо покажет величину задолженности по налоговым кредитам на отчетную дату.

В период пользования налоговым кредитом организация начисляет задолженность бюджету или внебюджетным фондам по соответствующему налогу:

**Д** 20, 26, 44, 90, 91, 99**К** 68, 69

Одновременно в рамках кредиторской задолженности на ту же величину производится уменьшение налогового долга и увеличение кредитного обязательства. По истечении срока договора еѐ перечисляют кредитору в полном объеме:

**Д** 68,69**К**51

В бухгалтерском учете получение и погашение налогового кредита отражается:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К |  |
| 009 |  | переданы в залог материальные ценности; |
| 90/3 | 68 | начислен НДС; |
| 68 | 66 | трансформируется задолженность в пределах сумм  налогового кредита; |
| 91/2 | 66 | начислены проценты по налоговому кредиту; |
| 66 | 68 | по истечении срока кредита отражается восстановление  обязательства по НДС перед бюджетом; |
| 68 | 51 | погашена задолженность перед бюджетом; |
|  | 009 | возвращен залог. |

В бухгалтерском балансе обязательства по кредитам отражаются в составе заемного капитала.

Структура обязательств, способы оценки в учете и отчетности по инвестиционному кредиту такие же, как и при налоговом кредитовании.

Исходя из выше изложенного, можно сказать, что организации в ходе своей деятельности могут привлекать дополнительные средства, источником получения которых являются налоги и сборы, которые организация должна была уплатить в бюджет. Кроме рассрочек и отсрочек Налоговым кодексом определены еще два вида - это налоговый и инвестиционный кредит.В отличие от обыкновенной отсрочки и рассрочки уплаты налога и сбора, их предоставляют на более продолжительный срок (налоговый кредит - от 3-х месяцев до 1 года; инвестиционный налоговый кредит – от 1 года до 5 лет), они носят целевой характер.

# Вопросы для самостоятельного изучения

1. Порядок предоставления отсрочек, рассрочек по налогам и сборам.
2. Перечень документов необходимых при получении налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.
3. Перечень документов необходимых при получении налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.
4. Условия предоставления налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.
5. Рассмотреть перечень сезонных отраслей и видов деятельности применяемый при предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита.

**Примерные вопросы к экзамену**

1. Предпосылки возникновения учета для целей налогообложения

2. Модели организации бухгалтерского и налогового учета

3. Понятие, цели и функции налогового учета

4. Этапы становления и развития налогового учета в России

5. Объекты налогового учета

6. Варианты организации налогового учета на российских предприятиях

7. Общие понятия и структура налога на прибыль организаций

8. Налогоплательщики. Объект налогообложения налога на прибыль организаций

9. Методы признания доходов и расходов

10. Общие требования к признанию доходов и расходов

11. Классификация доходов и расходов

12. Доходы от реализации

13. Расходы, связанные с производством и реализацией

14. Условия и порядок признания рекламных расходов

15. Доходы внереализационные и расходы внереализационные: порядок признания отдельных доходов и расходов.

16. Доходы и расходы, не учитываемые при исчислении НБ по налогу на прибыль

17. Перенос убытков на будущее

18. Порядок формирования налоговой базы отчетного периода

19. Налоговые ставки. Налоговый, отчетный периоды по налогу на прибыль

20. Порядок исчисления и сроки уплаты налога на прибыль и авансовых платежей

21. Отчетность по налогу на прибыль организаций

22. ПБУ 18/02 – сближение бухгалтерского и налогового учета

23. Налоговый учет по налогу на прибыль организаций: принципы организации, регистры налогового учета

24. Налогоплательщики НДС

25. Порядок предоставления освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС

26. Объекты налогообложения НДС

27. Место реализации товаров, работ, услуг

28. Операции, освобождаемые от НДС

29. Момент определения налоговой базы НДС

30. Порядок формирования налоговой базы НДС по отдельным операциям

31. Особенности определения налоговой базы НДС налоговыми агентами

32. Особенности определения налоговой базы по операциям, связанным с расчетами по оплате товаров, работ, услуг

33. Налоговые ставки НДС

34. Общие правила исчисления НДС

35. Налоговые вычеты по НДС: порядок и основания применения

36. Порядок восстановления НДС

37. Определение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет

38. Основные принципы ведения налогового учета по НДС

39. Счет-фактура, корректировочный счет-фактура

40. Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур

41. Книга покупок и книга продаж

42. Порядок возмещения НДС

43. Сроки, порядок уплаты НДС в бюджет и представления декларации

44. Плательщики налога на имущество организаций

45. Основные средства – объект налогообложения (налог на имущество)

46. Движимое имущество – объект налогообложения

47. Недвижимое имущество - объект налогообложения

48. Среднегодовая стоимость имущества: порядок формирования налоговой базы, исчисления авансовых платежей и суммы налога за налоговый период

49. Расчет авансового платежа и налога при наличии льготируемого имущества

50. Кадастровая стоимость: порядок формирования налоговой базы, исчисления авансовых платежей и суммы налога за налоговый период

51. Льготы по налогу на имущество организаций

52. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды по налогу на имущество

53. Порядок уплаты авансовых платежей и налога на имущество организаций

54. Налоговая отчетность. Правила заполнения декларации по налогу на имущество организаций

55. Налогоплательщики транспортного налога. Объект налогообложения

56. Формирование налоговой базы по транспортному налогу

57. Ставки по транспортному налогу. Налоговый и отчетный периоды

58. Порядок исчисления и уплаты транспортного налога

59. Отчетность по транспортному налогу

60. Налоговый регистр по НДФЛ: структура, порядок ведения

61. Расчет 6-НДФЛ: структура, порядок ведения и заполнения

62. Взыскание и возврат НДФЛ: права и обязанности налогового агента

63. Структура страховых взносов

64. Бухгалтерский учет страховых взносов

65. Отчетность по страховым взносам

66. Формирование базы для исчисления страховых взносов

67. Особенности применения ЕСХН

68. Объекты и субъекты налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения

69. Порядок исчисления налога по упрощенной системе налогообложения

70. Порядок и сроки представления налоговой декларации

71. Ведение учета при применении упрощенной системы налогообложения

72. Субъекты и объекты применения системы налогообложения для сельскохозяйственных производителей

73. Налоговая база по единому сельскохозяйственному налогу

74. Порядок исчисления и представление отчетности по единому сельскохозяйственному налогу

75. Условия применения и отчетность при патентной форме налогообложения

**Список рекомендуемой литературы**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1 Основная литература** | | | |
|  | Авторы, составители | Заглавие | Издательство, год |
| 1.1 | Бодрова, Т. В. | Налоговый учет и налоговое планирование : учебник / Режим доступа: – URL: https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=622057 | Москва : Дашков и К°, 2022. |
| 1.2 | Кругляк, З. И. | Налоговый учет и отчетность в современных условиях : учебное пособие Текст : электронный. - URL: https://znanium.com/catalog/product/1843235. | Москва : ИНФРА-М, 2022. |
| 1.3 | Н.Н. Хахонова,  Т.В. Кушнаренко, И.В. Алексеева, А.В. Бахтеев [и др.] | Бухгалтерский учет и отчетность : учебник Текст : электронный. - URL: https://znanium.com/catalog/product/1863103 | Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2022 |
| 1.4 | Захарьин, В. Р. | Налоги и налогообложение : учебное пособие / Текст : электронный. - URL: https://znanium.com/catalog/product/1523865 | Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2021. |
| 1.5 | Н. Д. Эриашвили, С. М. Зырянов, А. И. Григорьев [и др.]. | Налоговое право : учебник /– 2-е изд., перераб. и доп. Режим доступа: URL: https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=683340 | Москва :Юнити-Дана : Закон и право, 2021 |
| 1.6 | К. В. Маслов, И. В. Глазунова, К. А. Пономарева [и др.]. | Налоговое право : практикум – Режим доступа: URL: https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=614056 | Омск : Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского (ОмГУ), 2021 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **2 Дополнительная литература** | | | |
| 2.1 | Авторы, составители | Заглавие | Издательство, год |
|  | Н.Н. Хахонова, Т.В. Кушнаренко, И.В. Алексеева, А.В. Бахтеев [и др.] | Бухгалтерский учет и отчетность. Практикум : учебное пособие Текст : электронный. - URL: https://znanium.com/catalog/product/1862379 | Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2022. |
| 2.2 | Н. Т. Лабынцев, Е. Н. Макаренко, И. А. Кислая [и др.]. | Бухгалтерский (финансовый) учет : учебно-практическое пособие / - Текст : электронный. - URL: https://znanium.com/catalog/product/1204597 | Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2021. |
| 2.3 | Цыденова, Э. Ч. | Бухгалтерский и налоговый учет : учебник Текст : электронный URL: https://znanium.com/catalog/product/1066005 | Москва : ИНФРА-М, 2020. |
| 2.4 | В. М. Безденежных, В. В. Земсков, О. В. Коновалова [и др.] | Финансовая и налоговая безопасность : учебное пособие Режим доступа: – URL: https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=576034 | Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва : Прометей, 2019 |