



ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
УПРАВЛЕНИЕ ДИСТАНЦИОННОГО ОБУЧЕНИЯ И ПОВЫШЕНИЯ
КВАЛИФИКАЦИИ

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Учебное пособие
по дисциплине
**«Налоговый учет и
отчетность»**

Авторы:
Еременко В. А.
Шумилин П. Е.

Ростов-на-Дону, 2017

Аннотация

Учебное пособие разработано с учётом государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования для студентов, обучающихся по направлению подготовки 38.04.01. (080100.62) «Экономика». Учебное пособие окажет помощь обучающимся в освоении дисциплины «Налоговый учёт и отчётность». Подготовлено на кафедре «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит».

Авторы:



к.э.н., доцент

Еременко В.А.



К.э.н., доцент

Шумилин П.Е.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ И ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО УЧЁТА.....	6
1.1. Особенности налогового учёта	6
1.2. Принципы налогового учета	10
1.3. Организация налогового учёта и его место в бухгалтерии предприятия. Модели налогового учёта.....	12
Первичные учётные документы	13
1.4. Документальное оформление информации налогового учёта. Структура и состав совокупности регистров налогового учёта	15
1.5. Учётная политика для целей налогового учёта.....	19
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ	22
ТЕСТЫ К ГЛАВЕ 1.....	23
ТЕМА 2. НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ.....	26
2.1. Порядок налогового учёта доходов от реализации ..	26
2.2. Налоговый учёт доходов от реализации товаров собственного производства.....	27
2.3. Порядок признания внереализационных доходов для целей налогообложения.....	31
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ	31
ТЕСТЫ К ГЛАВЕ 2.....	31
ТЕМА 3. НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ	33
3.1. Понятие и классификация расходов для целей налогообложения.....	34
3.2. Состав и порядок признания расходов, связанных с производством и реализацией	35
3.2.1. Состав и учёт материальных расходов.....	36
3.2.2. Налоговый учёт расходов на оплату труда	41
3.2.3. Учёт расходов в виде отчислений в резервы на предстоящую оплату отпусков и на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет.....	45
3.2.4. Признание для целей налогообложения амортизационных отчислений	47
3.2.5. Реализация основных средств	55
3.2.6. Учёт прочих расходов, связанных с производством и реализацией.....	57
3.2.7. Налоговый учёт нормируемых расходов	60
3.3. Состав и признание нереализационных расходов для целей налогообложения.....	65

3.3.1. Налоговый учёт резервов по сомнительным долгам	68
3.3.2. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли	72
3.4. Расходы будущих периодов	73
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ	76
ТЕСТЫ К ГЛАВЕ 3	77
ТЕМА 4. НАЛОГОВАЯ ОТЧЁТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ	83
4.1. Налоговые ставки	83
4.2. Налоговый период. Отчётный период	85
4.3. Налоговая база	85
4.4. Порядок исчисления налога на прибыль	87
4.5. Налоговая декларация по налогу на прибыль	89
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	90
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	90

ВВЕДЕНИЕ

Введённая в действие с 1 января 2002 г. гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» внесла изменения в порядок исчисления налоговой базы по налогу на прибыль и декларирует введение на предприятиях отдельного вида учёта – налогового.

Расчёт налоговой базы составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными гл. 25 НК РФ, исходя из данных налогового учёта нарастающим итогом с начала года.

Налоговый учёт – это система сбора, обобщения и отражение информации по налогообложению, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ.

Система налогового учёта должна обеспечить первичную регистрацию доходов и расходов, их систематизацию и формирование декларации по налогу на прибыль. При этом налоговый учёт должен обеспечить особый порядок учёта и правила признания доходов и расходов в зависимости от правил их признания для целей налогообложения, установленных гл. 25 НК РФ.

Основной целью написания учебного пособия является представление теоретических и методических аспектов системы налогообложения.

Необходимость данного издания обусловлена тем обстоятельством, что, несмотря на значительный опыт, накопленный за последние годы и отразившийся в экономической литературе, в силу постоянного совершенствования законодательства в сфере налоговой системы, нерешённых вопросов остаётся много.

Данное пособие раскрывает нормативное регулирование налоговых отношений организаций. Пособие состоит из четырёх глав, представленных отдельными параграфами, раскрывающими содержание конкретных вопросов.

В первой главе рассматриваются различные модели налогового учёта, а также методика формирования аналитических регистров налогового учёта, вопросы организации

и принципы налогового учёта. Отдельный раздел посвящён методическим и организационным аспектам учётной политики организации для целей налогообложения.

Во второй главе раскрывается порядок признания доходов для целей налогообложения прибыли. Подробно рассмотрены особенности доходов от реализации товаров собственного производства и внереализационных доходов.

В третьей главе особое внимание уделяется налоговому учёту расходов организации для целей налогообложения и некоторым видам расходов, на которые установлены ограничения в пределах норм и нормативов.

Четвёртая глава посвящена налоговому учёту расходов будущих периодов, а также порядку составления и представления налоговой отчётности по налогу на прибыль.

ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ И ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО УЧЁТА

Цель изучения главы – получить представление об основных российских правилах, применяемых в процессе исчисления налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.

В результате изучения главы студенты должны знать:

- порядок осуществления государственного регулирования налогового учёта на территории Российской Федерации;
- принципы ведения налогового учёта;
- организацию налогового учёта и его место в бухгалтерии предприятия.

1.1. Особенности налогового учёта

С 1 января 2002 г. ставки налогообложения по налогу на прибыль организаций установлены в гл. 25 ч. 2 НК РФ.

Плательщиками налога на прибыль являются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, которые осуществляют

предпринимательскую деятельность в РФ через постоянные представительства и получают доходы от источников в РФ.

Не являются плательщиками налога на прибыль:

- 1) организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход для определённых видов деятельности;
- 2) организации, применяющие упрощённую систему налогообложения, учёта и отчётности;
- 3) организации игорного бизнеса;
- 4) организации – плательщики единого сельскохозяйственного налога.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признаётся:

- 1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведённых расходов;
- 2) для иностранных организаций, которые осуществляют свою деятельность через постоянные представительства в РФ, – полученные через эти представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительствами расходов;
- 3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ.

Доходы и расходы определяются с помощью налогового учёта.

Главой 25 НК РФ введено понятие «налоговый учёт» применительно к формированию налоговой базы по налогу на прибыль. Основным нормативным документом, регулирующим налоговый учёт, является Налоговый Кодекс РФ, а также федеральные законы, касающиеся изменений НК РФ.

Налоговый учёт – это система сбора, обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с требованиями Налогового Кодекса Российской Федерации (ст. 313 НК РФ).

Налогоплательщики самостоятельно разрабатывают систему налогового учёта в учётной политике для целей

налогообложения.

Цель налогового учёта определяется интересами пользователей информации. Пользователи информации, формируемые в системе налогового учёта, делятся на две основные группы:

- 1) внешние;
- 2) внутренние.

Внутренним пользователем информации является администрация организации. По данным налогового учёта внутренние пользователи могут проанализировать непроизводственные расходы, которые, согласно требованиям налогового законодательства, не учитываются для целей налогообложения (например, расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемые руководству или работникам; помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров, расходы в виде сумм материальной помощи и другие). Уменьшая такого рода расходы можно оптимизировать налогооблагаемую прибыль.

Внешними пользователями информации являются, прежде всего, налоговые службы и консультанты по налоговым вопросам. Налоговые органы должны производить оценку правильности формирования налоговой базы, налоговых расчётов, осуществлять контроль за поступлением налогов в бюджет. Консультанты по налоговым вопросам дают рекомендации по минимизации налоговых платежей, определяют направление налоговой политики организации.

С учётом потребностей пользователей информации целями налогового учёта являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о суммах доходов и расходов налогоплательщика, определяющих размер налоговой базы отчётного (налогового) периода;
- 2) обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет;
- 3) обеспечение внутренних пользователей информацией, позволяющей минимизировать свои налоговые

риски и оптимизировать налоги.

Средством достижения цели налогового учёта является группировка данных первичных документов.

Налоговый учёт состоит только из этапа обобщения информации. Сбор и регистрация информации путём её документирования осуществляется в системе бухгалтерского учёта. *Данные налогового учёта должны отражать:*

- 1) порядок формирования сумм доходов и расходов;
- 2) порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем отчётном (налоговом) периоде;
- 3) сумму остатка расходов, подлежащих отнесению на расходы в следующем отчётном (налоговом) периоде;
- 4) порядок формирования суммы создаваемых резервов;
- 5) сумму задолженности по расчётам с бюджетом по налогу.

Данные налогового учёта не отражаются на счетах бухгалтерского учёта (ст. 314 НК РФ). Согласно ст. 313 НК РФ данные налогового учёта подтверждаются:

- первичными учётными документами, включая справку бухгалтера;
- аналитическими регистрами налогового учёта; – расчётом налоговой базы.

Объектами налогового учёта являются доходы и расходы организации, учитываемые для целей налогообложения. Путём сопоставления доходов и расходов определяется прибыль или убыток. Согласно ст. 247 НК РФ прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведённых расходов. При этом расходы для целей налогообложения подразделяются на расходы, учитываемые в текущем отчётном периоде и расходы, которые учитываются в будущих периодах.

Задачей налогового учёта является определение доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем периоде.

Одной из главных задач налогового учёта является определение суммы платежей в бюджет и задолженности перед

бюджетом по налогу на прибыль на определённую дату.

Предметом налогового учёта выступают производственная и непроизводственная деятельность предприятия, в результате чего у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате налога.

1.2. Принципы налогового учета

В главе. 25 НК РФ нашли отражение следующие принципы ведения налогового учёта:

- принцип денежного измерения;
- принцип имущественной обособленности;
- принцип непрерывности деятельности организации;
- принцип временной определённости фактов хозяйственной деятельности;
- принцип последовательности применения норм и правил налогового учёта;
- принцип равномерности признания доходов и расходов.

Принцип денежного измерения сформирован в ст. 249 и 252 НК РФ. Согласно ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары или имущественные права, выраженные в денежных и/или натуральных формах. Как следует из ст. 252 НК РФ, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Таким образом, в налоговом учёте отражается информация о доходах и расходах, представленных, прежде всего, в денежном выражении. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитывается в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Доходы, выраженные в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБРФ.

В соответствии с *принципом имущественной обособленности*, имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящееся у данной организации. В

налоговом законодательстве этот принцип декларируется в отношении амортизируемого имущества. Амортизируемым признаётся имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности.

Согласно *принципу непрерывности деятельности организации*, учёт должен вестись непрерывно с момента её регистрации в качестве юридического лица до её реорганизации или ликвидации. Этот принцип используется при определении порядка начисления амортизации имущества. Амортизация имущества начисляется только в период функционирования организации и прекращается при её ликвидации или реорганизации.

Принцип временной определённости фактов хозяйственной деятельности является доминирующим. Согласно ст. 271 НК РФ, доходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества или имущественных прав (принцип начисления). В соответствии со ст. 272 НК РФ, расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчётном (налоговом) периоде, к которому они относятся независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы оплаты.

Ст. 313 НК РФ установлен *принцип последовательности применения норм и правил налогового учёта*, согласно которому нормы и правила должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Этот принцип распространяется на все объекты налогового учёта.

Принцип равномерности признания доходов и расходов отражён в ст. 271 и 272 НК РФ. Данный принцип предполагает отражение для целей налогообложения расходов в том же отчётном периоде, что и доходы, для получения которых они были произведены.

1.3. Организация налогового учёта и его место в бухгалтерии предприятия. Модели налогового учёта

В соответствии со ст. 313 НК РФ порядок ведения налогового учёта устанавливается налогоплательщиком к учётной политике для целей налогообложения.

Налоговый учёт следует организовать так, чтобы данные бухгалтерского учёта обеспечивали возможность:

- непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности; – систематизации указанных фактов (учёт доходов и расходов);
- формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль.

В отличие от бухгалтерского учёта, где правила ведения учёта регламентированы ПБУ и Планом счетов бухгалтерского учёта, для ведения налогового учёта не установлены жёсткие стандарты. Поэтому система налогового учёта организуется налогоплательщиком самостоятельно, и налоговые органы не вправе устанавливать обязательные формы документов налогового учёта.

Возможны два варианта ведения налогового учёта:

1. Создание автономной системы налогового учёта, не связанной с бухгалтерским учётом. При этом каждая хозяйственная операция отражается в регистре налогового учёта.

2. Создание системы налогового учёта на основе данных бухгалтерского учёта. Этот способ ведения учёта менее трудоемок и в силу этого более целесообразен для применения. Он согласуется с нормами ст. 313 НК РФ. Данная статья устанавливает, что исчисление налоговой базы по итогам каждого отчётного (налогового) периода производится на основе данных налогового учёта, если гл. 25 НК РФ предусмотрен порядок группировки и учёта объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка, установленного правилами бухгалтерского учёта. Таким образом, когда правила бухгалтерского и налогового учёта совпадают, исчисление налоговой базы можно производить на основе данных

бухгалтерского учёта. При разработке системы налогового учёта, основанной на данных бухгалтерского учёта, необходимо:

1. Определить объекты учёта, по которым правила бухгалтерского и налогового учёта совпадают, и объекты учёта, по которым правила учёта различны, выделив объекты налогового учёта.

2. Разработать порядок использования данных бухгалтерского учёта для целей налогообложения.

3. Разработать формы аналитических регистров налогового учёта для выделенных объектов налогового учёта.

4) Определить объекты отдельно налогового учёта (для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы).

Налогоплательщик может выбрать одну из моделей налогового учёта с учётом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учёта. Моделей ведения бухгалтерского учёта может быть три:

Модель 1.



Рис. 1. Формирование показателей налоговой декларации

Данная модель предусматривает использование самостоятельных аналитических регистров налогового учёта, при этом налоговый учёт ведётся параллельно с бухгалтерским учётом. Преимуществом данной модели является то, что она даёт реальную возможность получать данные для формирования

налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. Общими для бухгалтерского и налогового учёта являются лишь первичные документы. Недостаток: параллельное ведение двух видов учёта требует значительных затрат, связанных с необходимостью создания отдела или группы налогового учёта, привлечения высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учётного процесса и вычислительной техники. Такие затраты могут позволить себе лишь крупные организации.

Модель 2



Рис. 2. Формирование показателей налоговой декларации

В основу этой модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учёта.

Данная модель учёта позволяет снизить объём работы сотрудников бухгалтерских служб, поскольку и для бухгалтерского учёта, и для налогового учёта используются одни и те же налоговые регистры. Комбинированные регистры могут быть использованы только в тех случаях, когда порядок группировки и учёта объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличаются от порядка, установленного правилами бухгалтерского учёта.

Модель 3

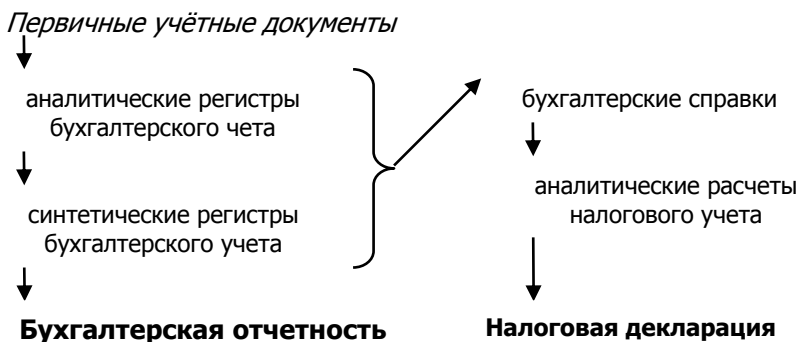


Рис. 3. Формирование показателей налоговой декларации

В данной модели используются регистры и бухгалтерского, и налогового учёта. Основанием для составления аналитических регистров налогового учёта являются не первичные учётные документы, а регистры бухгалтерского учёта и бухгалтерские справки. Такая модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учёта и, в конечном счёте, сближает две системы учёта.

Избранный организацией порядок ведения налогового учёта устанавливается в учётной политике для целей налогообложения.

1.4. Документальное оформление информации налогового учёта. Структура и состав совокупности регистров налогового учёта

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

Требования к аналитическим регистрам установлены в ст. 313 и 314 НК РФ. Систематизация данных первичных учётных документов в регистрах налогового учёта производится на основе

их группировки без отражения на счетах бухгалтерского учёта. Это – главная отличительная особенность регистров налогового учёта. НК РФ определяет обязательные реквизиты форм аналитических регистров налогового учёта:

- наименование регистра;
- период (дата составления);
- измерители операций в натуральном и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись, расшифровка подписи лица, ответственного за составление указанного регистра.

Информация об объектах налогового учёта в аналитических регистрах формируется в хронологическом порядке, включая данные по операциям, результаты которых учитываются в нескольких отчётных периодах, либо переносятся на ряд лет.

Аналитический учёт данных должен быть организован налогоплательщиком так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы. Все регистры условно разделены на следующие группы:

- Регистры промежуточных расчётов;
- Регистры учёта состояния единицы налогового учёта;
- Регистры учёта хозяйственных операций;
- Регистры формирования отчётных данных;
- Регистры учёта целевых средств некоммерческими организациями.

Регистры промежуточных расчётов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчётов промежуточных показателей, которые необходимы для формирования налогооблагаемой прибыли. Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрены соответствующие строки в декларации по налогу на прибыль, т.е. их значения участвуют в формировании отчётных данных, либо не в полном объёме, либо в составе иного обобщающего показателя, т.е. промежуточными показателями являются рабочие материалы и

используются в разработочных таблицах исключительно в качестве дополнительных данных для удобства расчётов. К данной группе относятся следующие регистры:

- Регистр-расчёт «Формирование стоимости объекта учёта»;
- Регистр-расчёт «Учет амортизации нематериальных активов»;
- Регистр-расчёт стоимости списанного сырья, материалов по методу ФИФО;
- Регистр-расчёт резерва сомнительных долгов текущего отчётного (налогового) периода;
- Регистр учёта договоров на добровольное страхование работников;
- Регистр-расчёт резерва расходов на гарантийный ремонт;
- Другие регистры, рекомендованные ФНС России.

В регистрах учёта состояния единицы налогового учёта систематизируется информация о состоянии показателей объектов учёта, которые используются более одного отчётного (налогового) периода. К таким объектам относятся основные средства, нематериальные активы, приобретённые товары, сырьё и материалы. Регистры должны вестись таким образом, чтобы можно было обеспечить отражение данных о состоянии объектов учёта на каждую текущую дату и их изменение во времени. Содержащаяся в регистрах информация используется для формирования суммы расходов, подлежащих учёту в составе того или иного элемента затрат в текущем отчётном (налоговом) периоде. Данные регистры предназначены для того, чтобы представить динамику состояния объектов учёта в течение определённого времени или на конкретную дату. Отсюда следует вывод о большом значении данной группы регистров с точки зрения итоговой отчётности.

К данной группе регистров относятся:

- Регистр информации об объекте основных средств (НМА);
- Регистр учёта расходов будущих периодов;
- Регистр учёта операций по движению дебиторской (кредиторской) задолженности;
- Регистр учёта расчётов с бюджетом;

- Регистр учёта расходов на гарантийный ремонт;
- Регистр движения резерва по сомнительным долгам.

Ведение *регистров учёта хозяйственных операций* позволяет систематизировать информацию о проводимых организацией операциях, влияющих на величину налоговой базы. Данная группа регистров является образцом для дальнейших самостоятельных изысканий налогоплательщиков в сфере организации налогового учёта.

К этой группе регистров относятся:

- Регистр учёта операций приобретения (выбытия) имущества, работ, услуг, прав;
- Регистр учёта поступлений (расхода) денежных средств;
- Регистр учёта расходов на оплату труда и др.

Регистры формирования отчётных данных используются для получения значений показателей конкретных строк Налоговой декларации. В этих регистрах выявляется и систематизируется информация, переносимая в регистры учёта состояния единицы налогового учёта или регистры промежуточных расчётов:

- Регистр – расчёт амортизации основных средств (НМА);
- Регистр – расчёт «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»;
- Регистр учёта внереализационных расходов;
- Регистр учёта доходов текущего периода и др.

Показатели *регистров учёта целевых средств* формируются некоммерческими организациями:

- Регистр учёта поступлений целевых средств;
- Регистр учёта использования целевых поступлений;
- Регистр учёта целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Система регистров налогового учёта, рекомендованная ФНС РФ, может применяться в том случае, если организация использует первую модель налогового учёта, при которой бухгалтерский и налоговый учёт ведутся параллельно.

Статья 313 НК РФ разрешает для расчёта налоговой базы использовать данные, которые содержатся в регистрах

бухгалтерского учёта, поэтому аналитические регистры налогового учёта могут формироваться на основе данных, содержащихся в аналитических регистрах бухгалтерского учёта.

Если в отчётном периоде в бухгалтерском учёте сумма принимается больше чем в налоговом учёте, то возникает вычитаемая временная разница. Если в отчётном периоде в бухгалтерском учёте сумма принимается меньше чем в налоговом, то возникает налогооблагаемая временная разница.

1.5. Учётная политика для целей налогового учёта

В связи с принятием Государственной Думой главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации и признанием налогового учёта у организаций возникла необходимость формировать учётную политику в целях налогообложения. В ст. 313 НК РФ определено: «Порядок ведения налогового учёта устанавливается налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя». Следовательно, в организации должны действовать две учётные политики: одна – для налогового учёта, а вторая – для бухгалтерского учёта.

Учётная политика для целей налогообложения представляет собой совокупность правил и методов, позволяющих обобщать информацию для определения налоговой базы по налогу на прибыль, и формируется в соответствии с особенностями деятельности организаций и главными принципами налогового учёта.

На формирование учётной политики для целей налогообложения оказывают влияние такие факторы, как отраслевая принадлежность (вид деятельности организации-налогоплательщика), а также особый режим налогообложения, под который подпадают проводимые организацией операции. Эти факторы влияют на выбор налогоплательщиком одного из предусмотренных налоговым законодательством методов и правил, по которым ведётся налоговый учёт. Это методы группировки и оценки имущества организации и её обязательств,

правила погашения стоимости имущества, распределения доходов и расходов по отчётным (налоговым) периодам и др.

Основным документом системы налогового учёта является **приказ об учётной политике для целей налогообложения**. Приказ об учётной политике утверждается руководителем на весь налоговый период и не может быть изменён в течение года, за исключением:

- 1) изменений налогового законодательства;
- 2) осуществления новых видов деятельности.

Учётная политика для целей налогообложения состоит из:

- организационного аспекта;
- технического аспекта;
- методического аспекта.

К организационным аспектам учёта относятся:

1. Организационная форма налоговой службы.
2. Уровень централизации учёта.
3. Структура налоговой службы.
4. Выделение подразделений на отдельный баланс.
5. Служба внутреннего контроля.

К техническим аспектам налогового учёта относятся:

1. План счетов налогового учёта.
2. Регистры налогового учёта.
3. Схема налогового учёта.
4. Форма налогового учёта.

5. Формы первичных учётных документов, правила документооборота.

6. Налоговый учёт имущественных и хозяйственных операций.

К методическим аспектам учёта налога на прибыль относятся:

1. Методы признания доходов и расходов.
2. Принципы распределения доходов, относящихся к нескольким отчётным периодам.
3. Принципы распределения расходов, относящихся к нескольким отчётным периодам.
4. Распределение расходов на прямые и косвенные для

всех организаций, кроме торговых.

5. Распределение прямых расходов на остаток незавершённого производства для всех организаций, кроме торговых.

6. Распределение суммы прямых транспортных расходов на остаток нереализованного товара для торговых организаций.

7. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу.

8. Амортизационная премия.

9. Применение специальных коэффициентов к основной норме амортизации.

10. Применение норм амортизации ниже установленных НК РФ.

11. Порядок определения нормы амортизации по объектам основных средств, бывших в эксплуатации.

12. Создание резервов по сомнительным долгам.

13. Создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет, на выплату вознаграждений по итогам работы за год.

14. Создание резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

15. Создание резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

16. Создание резерва на ремонт основных средств.

17. Методы оценки сырья и материалов.

18. Стоимость приобретения товаров.

19. Методы оценки покупных товаров.

20. Признание дохода и расхода от сдачи имущества в аренду.

21. Порядок начисления процентов по долговым обязательствам.

22. Методы списания стоимости ценных бумаг при выбытии.

23. Порядок исчисления и уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль.

24. Показатель, используемый в целях исчисления и уплаты налога на прибыль в местные бюджеты организациями, имеющими обособленные подразделения.

25. Организация ведения раздельного учёта (по учёту НДС).

Если организация выбрала вариант с использованием бухгалтерских регистров для налогового учёта, то в своей учётной политике она должна определить:

1) регистры бухгалтерского учёта, показатели которых могут быть использованы при определении налоговой базы;

2) формы ведомостей и бухгалтерских справок, необходимых для корректировки данных бухгалтерского учёта в целях налогообложения;

3) реквизиты, необходимые для определения налоговой базы, которыми должны быть дополнены регистры бухгалтерского учёта.

Если организация выбрала модель учёта с использованием налоговых регистров, то в своей учётной политике она должна определить:

1) объекты учёта, которые будут отражаться в этих регистрах;

2) формы регистров;

3) порядок отражения в них данных первичных учётных документов.

Учётная политика для целей налогообложения, позволяющая уменьшить налоговую нагрузку организаций, способствует принятию эффективных и своевременных управленческих решений.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Дайте определение понятия «налоговый учёт».
2. Перечислите цели налогового учёта.
3. Перечислите принципы ведения налогового учёта.
4. Дайте сопоставимую характеристику бухгалтерского и налогового учёта.

5. Дайте определение понятия «аналитический регистр налогового учёта».
6. Раскройте содержание и варианты ведения налогового учёта.
7. Какие данные должны отражаться в налоговом учёте?
8. Какие обязательные реквизиты должны содержаться в аналитических регистрах налогового учёта?
9. Дайте определение и характеристику объектов налогового учёта.
10. Перечислите группы аналитических регистров налогового учёта и охарактеризуйте каждую из них.
11. Какие существуют модели налогового учёта?
12. Дайте характеристику каждой модели ведения налогового учёта.
13. Что собой представляет учётная политика для целей налогообложения?
14. Какие основные аспекты учёта должна включать в себя учётная политика для налогового учёта?
15. Составьте учётную политику для целей налогообложения максимально приближённую к учётной политике для целей бухгалтерского учёта.
16. Сколько разделов должно быть в учётной политике для целей налогообложения?

ТЕСТЫ К ГЛАВЕ 1

Для налогового учёта затрат приоритетным является:

- а) закон «О бухгалтерском учёте»;
- б) гл. 25 НК РФ;
- в) ПБУ 10/99.

1. Налог на прибыль относится к:

- а) региональным налогам;
- б) федеральным налогам;
- в) местным налогам.

2. Объектами налогового учёта являются:

- а) доходы организации;
- б) расходы организации;
- в) доходы и расходы организации;
- г) экспортная выручка.

3. Данные налогового учёта отражаются на счетах бухгалтерского учёта:

- а) да;
- б) нет.

4. В соответствии с принципом имущественной обособленности имущество учитывается:

- а) обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;
- б) вместе с имуществом других юридических лиц, находящимся у организации;
- в) не учитывается в качестве амортизируемого имущества.

5. При использовании первой модели налогового учёта:

- а) налоговый учёт ведётся параллельно с бухгалтерским учётом;
- б) используются данные, формируемые в системе бухгалтерского учёта;
- в) используются регистры и бухгалтерского и налогового учёта.

6. При использовании второй модели налогового учёта:

- а) налоговый учёт ведётся параллельно с бухгалтерским учётом;
- б) используются данные, формируемые в системе бухгалтерского учёта;
- в) используются регистры и бухгалтерского и налогового учёта.

7. При использовании третьей модели налогового учёта:

- а) налоговый учёт ведётся параллельно с бухгалтерским учётом;

- б) используются данные, формируемые в системе бухгалтерского учёта;
- в) используются регистры и бухгалтерского и налогового учёта.

8. Требования к аналитическим регистрам налогового учёта установлены:

- а) ст. 313 НК РФ;
- б) ст. 314 НК РФ;
- в) ст. 313 и 314 НК РФ.

9. Налоговый учёт состоит из:

- а) сбора информации;
- б) этапа обобщения информации;
- в) регистрации информации путём её документирования.

10. Средством достижения цели налогового учёта является:

- а) регистрация информации путём её документирования;
- б) группировка данных первичных документов;
- в) обобщения информации.

11. Под промежуточными показателями понимаются:

- а) показатели, для которых не предусмотрены соответствующие строки в декларации по налогу на прибыль;
- б) показатели, для которых предусмотрены соответствующие строки в декларации по налогу на прибыль;
- в) такого определения нет в налоговом учёте.

12. К техническим аспектам налогового учёта относятся:

- а) регистры налогового учёта;
- б) служба внутреннего контроля;
- в) создание резервов по сомнительным долгам.

13. Может ли составляться отдельная учётная политика для целей налогообложения, если составлена учётная политика для целей бухгалтерского учёта?

- а) да;
- б) нет.

14. Может ли не составляться отдельная учётная политика для целей налогообложения, если составлена учётная политика для целей бухгалтерского учёта?

- а) да;
- б) нет.

ТЕМА 2. НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Цель изучения главы – получить представление об особенностях налогового учёта доходов организации. В результате изучения главы студенты должны знать:

- порядок признания доходов по методу начисления;
- порядок признания доходов по кассовому методу;
- каким образом ведётся налоговый учёт доходов от реализации товаров собственного производства;
- правила признания внереализационных доходов.

2.1. Порядок налогового учёта доходов от реализации

Согласно ст. 248 НК РФ доходы организации для целей налогообложения квалифицируются на две группы:

- 1) доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

Доходом от реализации признаётся выручка от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав. При определении выручки из неё исключаются суммы НДС и акцизов. Основанием для определения доходов являются первичные учётные документы и документы налогового учёта. Порядок признания доходов зависит от принятого метода их определения. В целях налогообложения основными методами являются:

- метод начисления;
- кассовый метод.

Порядок признания доходов по *методу начисления*

установлен ст. 271 НК РФ, согласно которой доходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они имели место независимо от фактической оплаты. Следовательно, обязанность уплаты налога на прибыль при методе начисления у организации возникает в момент перехода права собственности на отгруженные товары (работы, услуги).

Порядок признания доходов *кассовым методом* установлен ст. 273 НК РФ, согласно которой организации, за исключением банков, имеют право на определение даты получения дохода по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг без учёта НДС не превысила 1 млн рублей за каждый квартал. При кассовом методе датой получения дохода признаётся день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг), а также имущественных прав.

Если у налогоплательщика, определяющего свои доходы по кассовому методу, в течение налогового периода сумма выручки от реализации превысила указанный предельный размер, то он обязан перейти на определение доходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором было допущено такое превышение.

2.2. Налоговый учёт доходов от реализации товаров собственного производства

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаётся выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретённых, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и натуральной формах.

Порядок налогового учёта доходов от реализации регламентирован ст. 316 НК РФ. Налоговый учёт таких доходов должен вестись отдельно по видам деятельности, если для

данного вида деятельности не предусмотрен иной порядок налогообложения, иная ставка налога, либо отличный от общего порядок учёта прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.

Основным принципом налогового учёта операций, связанных с реализацией товаров собственного производства, является группировка данных первичных учётных документов в аналитических регистрах налогового учёта, либо в регистрах бухгалтерского учёта. Для налогового учёта реализации товаров Федеральная Налоговая Служба России рекомендует использовать следующие регистры:

- Регистр учёта операций выбытия имущества (работ, услуг, прав);
- Регистр учёта поступлений денежных средств;
- Регистр учёта операций по движению дебиторской задолженности;
- Регистр учёта операций по движению кредиторской задолженности;
- Регистр учёта расчётов с бюджетом;
- Регистр учёта доходов текущего периода.

Регистр учёта операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) используется для обобщения информации об операциях выбытия и формирования суммы доходов от реализации. Записи производятся по каждому факту утраты организацией права собственности на имущество на основании данных первичных учётных документов.

Регистр учёта поступлений денежных средств формируется для обобщения информации о поступлении в организацию денежных средств. Записи производятся по каждому факту поступления денежных средств на расчётный (валютный) счет организации или в кассу.

Записи в *регистр учёта операций по движению дебиторской задолженности* и *регистр учёта операций по движению кредиторской задолженности* производятся по всем фактам возникновения и погашения дебиторской (кредиторской) задолженности по любым основаниям с начала налогового

периода до отчётной даты.

Регистр учёта расчётов с бюджетом формируется для обобщения информации состояния расчётов с бюджетом. Записи производятся по каждому факту начисления и перечисления сумм налога в бюджет.

Регистр учёта доходов текущего периода формируется для обобщения информации об операциях получения доходов отчётного (налогового) периода, используемый при заполнении Декларации по налогу на прибыль организации.

Налоговый учёт выручки от реализации зависит от метода признания доходов для целей налогообложения.

При признании доходов от реализации методом начисления порядок внесения записей в аналитические регистры налогового учёта зависят от условий передачи покупателю (потребителю) продукции собственного производства, получение аванса.

Ст. 316 НК РФ установлено: если при реализации расчёты производятся на условиях предоставления товарного кредита, сумма выручки определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период с момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары.

В соответствии со ст. 822 ГК РФ «Товарный кредит» сторонами может быть заключён договор, предусматривающий обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определёнными родовыми признаками. К договору товарного кредита применяются правила, установленные ст. 819 ГК РФ «Кредитный договор», согласно которой заёмщик обязуется уплатить проценты по кредиту.

Таким образом, товарный кредит представляет собой продажу продукции в кредит. По договору товарного кредита оплата производится покупателем через определённое время после передачи ему товаров. Порядок внесения записей в регистры налогового учёта будет следующей:

- Регистр-расчёт сумм процентов, начисленных по договорам товарного кредита;

- Регистр учёта операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;
- Регистр учёта доходов от реализации текущего отчётного периода.

В соответствии с требованием налогового законодательства проценты по товарному кредиту, начисленные за период с момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары увеличивают цену товара и, следовательно, увеличивается доход от реализации товара.

В соответствии со ст. 316 НК РФ проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчёта по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов. В этом случае сумма процентов из регистра – расчёта сумм процентов, начисленных по договорам товарного кредита, будет перенесена в регистр учёта внереализационных доходов текущего отчётного периода.

В налоговом учёте организации-налогоплательщика, определяющей доходы и расходы методом начисления, суммовые разницы должны быть учтены в составе внереализационных доходов (расходов) (ст. 250 и 265 НК РФ).

Суммовые разницы возникают у налогоплательщика, если сумма возникающих обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации товаров не соответствует фактически поступившей суммы в российских рублях.

Момент признания внереализационного дохода или расхода у налогоплательщика-продавца в виде суммовых разниц определён п. 7 ст. 271 и п. 9 ст. 272 НК РФ, согласно которой у налогоплательщика-продавца суммовая разница признаётся на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг и имущественных прав).

Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы кассовым методом, суммовые разницы не учитывают для целей налогообложения.

Доходы, указанные в ст. 251 НК РФ, при расчёте налога на прибыль не учитываются.

2.3. Порядок признания внереализационных доходов для целей налогообложения

При кассовом методе датой получения внереализационных доходов признается день поступления средств на счета в банках и/или в кассу, поступления иного имущества или имущественных прав. Момент признания внереализационных доходов при методе начисления зависит от вида дохода, установлен ст. 271 НК РФ. Полный перечень внереализационных доходов приведён в ст. 250 НК РФ.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Чем отличается классификация доходов в бухгалтерском учёте от налогового учёта?
2. Определите порядок признания доходов в целях налогообложения.
3. Охарактеризуйте методы признания доходов в целях налогообложения.
4. Определите порядок признания доходов в целях налогообложения при методе начисления.
5. Определите порядок признания доходов в целях налогообложения при кассовом методе.
6. Что признаётся доходом от реализации?
7. Дайте определение понятию «товарный кредит».
8. Перечислите несколько видов внереализационных доходов.
9. Какими способами признаются в налоговом учёте внереализационные доходы?

ТЕСТЫ К ГЛАВЕ 2

1. Курсовые разницы в налоговом учёте относятся в

состав расходов:

- а) прочих;
- б) внереализационных;
- в) чрезвычайных.

2. Какой из перечисленных видов дохода учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций:

- а) доход, распределённый в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;
- б) имущество, полученное российской организацией от физического лица, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада этого физического лица;
- в) эмиссионный доход, в виде превышения цены размещения акций при формировании уставного капитала над их номинальной стоимостью.

3. При определении доходов в целях исчисления налога на прибыль из них исключаются суммы:

- а) НДС и акцизы;
- б) экспортные таможенные пошлины;
- в) НДС, акцизы и экспортные таможенные пошлины.

4. В целях исчисления налога на прибыль доходом от реализации признаются:

- а) выручка от реализации только собственной продукции;
- б) выручка от реализации товаров, работ, услуг как собственного производства, так и ранее приобретённых, выручка от реализации имущественных прав;
- в) выручка от реализации товаров, работ, услуг как собственного производства, так и ранее приобретённых.

5. Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы кассовым методом, суммовые разницы учитывают для целей налогообложения:

- а) да;
- б) нет.

6. Товарный кредит представляет собой:

- а) продажу продукции в кредит;

- б) передачу товара в аренду;
- в) безвозмездную передачу имущества.

7. Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчёта по обязательствам, включаются в состав:

- а) внереализационных доходов;
- б) доходов от реализации;
- в) прочих доходов;
- г) операционных доходов.

8. Доходы для целей налогового учёта подразделяются следующим образом:

- а) доходы от реализации;
- б) доходы от обычных видов деятельности;
- в) внереализационные доходы;
- г) прочие доходы;
- д) операционные доходы;
- е) чрезвычайные доходы.

ТЕМА 3. НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Цель изучения главы – получить представление об особенностях учёта расходов и порядка признания расходов для целей налогообложения.

В результате изучения главы студенты должны знать:

- классификацию и группировку расходов;
- порядок определения материальных расходов, расходов на оплату труда;
- порядок определения стоимости амортизируемого имущества;
- порядок признания расходов при методе начисления;
- порядок признания расходов при кассовом методе.

3.1. Понятие и классификация расходов для целей налогообложения

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведённых расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтверждённые затраты, осуществлённые (понесённые) налогоплательщиком (ст. 252 НК РФ).

В соответствии со ст. 252 и 253 НК РФ в налоговом учёте расходы в зависимости от их характера и условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на два вида:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Ст. 252 НК РФ установлено, что если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, то налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесёт такие расходы. Таким образом, порядок отнесения указанных затрат к расходам является элементом учётной политики организации для целей налогообложения. Также как и доходы, расходы признаются либо:

- 1) методом начисления;
- 2) кассовым методом.

При *методе начисления* расходы признаются в том отчётном периоде, к которому они относятся независимо от фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты (п. 1 с. 272 НК РФ).

При *кассовом методе* расходами признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 с. 273 НК РФ). Исходя из принципа соотношения расходов с полученными доходами, расходы признаются кассовым методом в том случае, если этот метод используется для признания доходов.

3.2. Состав и порядок признания расходов, связанных с производством и реализацией

В последние годы отчет о прибылях и убытках был В ст. 253 НК РФ приведена группировка расходов, связанных с производством и реализацией, по двум признакам:

- 1) по целевому назначению расходов;
- 2) по экономическим элементам или по экономическому содержанию.

Расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ), подразделяются по следующим признакам:

- 1) по составу:
 - расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой и реализацией товаров (работ, услуг и имущественных прав);
 - расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;
 - расходы на освоение природных ресурсов;
 - расходы на НИОКР;
 - расходы на обязательное и добровольное страхование;
 - прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

2) по экономическому содержанию:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- сумма начисленной амортизации; – прочие расходы.

Некоторые расходы на НИОКР с 1 января 2009 г. будут учитываться одновременно и с применением повышающего коэффициента 1,5 (абз. 5 п. 2 ст. 262 НК РФ).

Кроме того, расходы, связанные с производством и реализацией, согласно ст. 318 НК РФ подразделяются на:

- прямые;
- косвенные.

К прямым расходам относят:

- материальные расходы (затраты на приобретение сырья и материалов, а также комплектующих);
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг);
- сумма ЕСН, начисленного на оплату труда производственного персонала;
- амортизация основных средств, которые используются при производстве товаров (работ, услуг).

Все остальные расходы (кроме внереализационных) для целей налогообложения относят **к косвенным**.

На прямые и косвенные расходы подразделяются в том случае, если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления.

3.2.1. Состав и учёт материальных расходов

В состав материальных расходов, принимаемых для целей налогообложения и установленных в ст. 254 НК РФ, входят затраты налогоплательщика на приобретение материально-производственных запасов (сырья, материалов, комплектующих, полуфабрикатов, топлива, воды, энергии), а также затраты на приобретение работ и услуг. Условием признания указанных затрат в качестве материальных расходов является их обоснованность. Материально-производственные запасы должны быть использованы только для тех целей, которые установлены в ст. 254 НК РФ, услуги и работы должны иметь производственный характер.

Основными видами материальных расходов являются затраты налогоплательщика указанные в табл. 1.

Таблица 1 - Состав и признание материальных расходов

Виды расходов		Критерии признания затрат в составе материальных расходов	Примечание
Прямые	Косвенные		
		Сырьё и материалы используются в производстве товаров (работ, услуг) и образуют их основу и являются необходимым компонентом при производстве товаров (работ, услуг)	–
	Затраты на приобретение материалов	Материалы используются: <ul style="list-style-type: none"> • для упаковки и иной подготовки 	
Затраты на приобретение сырья и материалов		производственных и/или реализуемых товаров, включая предпродажную подготовку; <ul style="list-style-type: none"> • на другие производственные и хозяйственные нужды 	–
	Затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом	Затраты на приобретение спецодежды, спецобуви и защитных приспособлений учитываются в составе материальных расходов только в том случае, если обязательное их применение работниками конкретных профессий предусмотрено законодательством РФ	Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию

Налоговый учет и отчетность

Затраты на приобретение комплектов изделий и полуфабрикатов	Затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, а также расходы на передачу энергии	Комплектация изделий подвергается монтажу, полуфабрикаты подвергаются дополнительной обработке у налогоплательщика	–
Затраты на приобретение комплектов изделий и полуфабрикатов	Затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, а также расходы на передачу энергии	Топливо, вода и энергия расходуются на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий. Указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными	Основанием для учёта является договор с энергопоставляющей организацией, заключённый в соответствии с ГК РФ, отражающий поставку электроэнергии и т.д.
	Затраты на приобретение работ, услуг производственного характера	Работы и услуги выполняются сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ структурными подразделениями налогоплательщика	–

	Затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения	К материальным расходам относят: <ul style="list-style-type: none"> • расходы на содержание и эксплуатацию очистных сооружений; • расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приёму, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистки сточных вод; • платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ в природную среду 	В отношении расходов, связанных с природоохранными мероприятиями следует руководствоваться ФЗ «Об охране окружающей среды» от 10.01.02 №7-ФЗ
--	---	--	--

В соответствии со ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель;
- потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли;
- технологические потери при транспортировке и производстве;
- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

Согласно ст. 254 НК РФ стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, может быть увеличена или уменьшена на стоимость тары и упаковки. Так стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с товарно-материальными ценностями, включаются в сумму расходов на их приобретение. Стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с товарно-материальными ценностями, исключаются из общей суммы расходов на их приобретение. При этом возвратная тара оценивается по цене её возможного использования или реализации. Уменьшение стоимости приобретения ТМЦ на стоимость возвратной тары происходит в том случае, если стоимость тары включена в цену этих ценностей.

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора на приобретение ТМЦ.

Если налогоплательщик в качестве сырья, комплектующих и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, оценка указанной продукции производится исходя из оценки готовой продукции в соответствии со ст. 319 НК РФ. Аналогичный метод оценки применяется в случае, если налогоплательщик в состав материальных расходов включает результаты работ или услуг собственного производства.

Материальные расходы уменьшают на стоимость возвратных отходов, определение которых дано в ст. 254 НК РФ. Возвратные отходы – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, образовавшихся в процессе производства товаров, частично утративших потребительские качества исходных ресурсов и в силу этого используемые с повышенными расходами или используемые по прямому назначению.

К возвратным отходам не относятся:

- остатки ТМЦ, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья для производства других видов товаров;

- покупная продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

В соответствии со ст. 254 НК РФ возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса, если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону (при реализации возвратных отходов на сторону цена указанных отходов определяется по соглашению сторон, согласно заключённому договору).

В соответствии с п. 5 ст. 254 НК РФ сумма материальных расходов текущего месяца должна быть уменьшена на стоимость остатков ТМЦ, переданных в производство, но не использованных

на конец месяца. Оценка таких ТМЦ должна соответствовать их оценке при списании.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, в соответствии с принятой организацией учётной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод ФИФО;

Для ведения НУ материальных расходов рекомендуется использовать следующие регистры НУ:

- Регистр-расчёт стоимости сырья и материалов, списанных по средней стоимости;
- Регистр информации о движении приобретённых сырья и материалов, учитываемых по методу средней стоимости;
- Регистр информации о приобретённых партиях сырья и материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО);
- Регистр-расчёт стоимости списанных сырья и материалов по методу ФИФО (ЛИФО).

При применении организацией-налогоплательщиком метода оценки сырья и материалов по стоимости единицы запасов могут быть использованы регистр информации о приобретённых партиях сырья и материалов, учитываемых по методу единицы запасов, а также регистр-расчет стоимости списанных сырья и материалов по методу стоимости единицы запасов.

3.2.2. Налоговый учёт расходов на оплату труда

Состав расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения, установлен ст. 255 НК РФ, согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются:

- заработная плата;
- начисления стимулирующего и компенсирующего

- характера;
- надбавки и доплаты, предусмотренные законодательством РФ;
- премии и единовременные вознаграждения;
- суммы платежей работодателей по договорам обязательного и некоторым договорам добровольного страхования, заключённым в пользу своих работников.

Названные начисления, надбавки и расходы включаются в состав расходов на оплату труда, если они предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми договорами и коллективными договорами.

С 1.01.2008 г. при заключении договора на долгосрочное страхование можно при исчислении налога на прибыль учитывать наличие ещё одного условия, а именно: у российской страховой компании должна быть лицензия на ведение соответствующего вида деятельности. С 1.01.2008 г. взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и/или причинении вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников. До 1.01.2008 г. лимит был установлен в размере 10 000 руб. в год на одного застрахованного работника.

Если уплата страховой премии производится в рассрочку, то по договорам, заключённым на срок более одного отчётного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов, пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчётном периоде.

При наличии значительных расходов на добровольное страхование целесообразно заводить следующие аналитические регистры налогового учёта:

- Регистр учёта договоров на добровольное страхование работников;

– Регистр учёта расходов на добровольное страхование работников; – Регистр-расчёт расходов на страхование работников текущего периода; – Регистр учёта расходов будущих периодов.

Указанные регистры лучше формировать по видам страхования с последующим объединением необходимых данных в Сводный регистр.

Таким образом, подтверждается принцип равномерности расходов, установленный ст. 272 НК РФ.

В соответствии с п. 21 ст. 270 НК РФ в составе расходов на оплату труда не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставленных руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров.

В ст. 255 НК РФ приведён перечень расходов на оплату труда, принимаемых для целей налогообложения (табл. 2).

Таблица 2 - Группировка некоторых видов расходов на оплату труда

Группа расходов	Виды расходов
Начисления за выполненную работу, отработанное время	Сумма, начисленная по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки
Стимулирующие начисления за выполненные результаты	Премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели
Начисления стимулирующего и компенсирующего характера	Надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, за совмещение профессий, за работу в тяжёлых, вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни
Денежные компенсации	Денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ
Единовременные вознаграждения	Единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности)

Расходы в виде отчислений в резерв	Расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и/или в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет
------------------------------------	---

Для ведения налогового учёта расходов на оплату труда ФНС России рекомендует использовать:

- Регистр учёта расходов на оплату труда;
- Регистр учёта начисления налогов, включаемых в состав расходов.

Регистр учёта расходов на оплату труда служит для обобщения информации о составе и размере расходов на оплату труда. Данные вносятся ежемесячно нарастающим итогом с начала отчётного года. Регистр ведется по каждому работнику и по видам персонала. Источником информации для записи являются первичные учётные документы.

В зависимости от вида хозяйственной операции записи из Регистра учёта расходов на оплату труда переносятся либо в Регистр учёта прямых расходов, либо в Регистр-расчёт «Формирования стоимости объекта учёта», либо Регистр учёта внереализационных расходов.

Для ведения НУ расходов на оплату труда целесообразно использовать регистр бухгалтерского учёта. Источником данных для НУ может служить Ведомость распределения начисленной ЗП по направлениям затрат.

Ст. 318 НК РФ определено, что расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг), а также сумма ЕСН для целей налогообложения признаются прямыми расходами, связанными с производством и реализацией. Прямые расходы распределяются на остатки незавершённого производства, ГП на складе и отгруженной, но не реализованной в отчётном (налоговом) периоде продукции.

Иные суммы расходов, за исключением внереализационных, относятся к косвенным расходам на производство и реализацию. Косвенные расходы относятся к расходам текущего отчётного (налогового) периода и не подлежат распределению. До 2012 г. как расходы на оплату труда

учитывается возмещение работникам затрат на уплату процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилья (пп. 24.1 ст. 255 НК РФ).

3.2.3. Учёт расходов в виде отчислений в резервы на предстоящую оплату отпусков и на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет

В расход на оплату труда для целей налогообложения прибыли включают отчисления в резерв на предстоящую оплату отпусков или в резерв на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет (ст. 255 НК РФ).

Налогоплательщик, принявший решение о создании резерва на предстоящую оплату отпусков, обязан отразить в учётной политике для целей налогообложения на следующий налоговый период:

- принятый им способ резервирования;
- определить предельную сумму отчислений;
- ежемесячный процент отчислений в указанный резерв

(ст. 324.1 НК РФ).

Для этого налогоплательщик составляет специальный расчёт, где приводит:

– расчёт размера ежемесячного отчисления в резерв исходя из предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков, включая сумму ЕСН. Процент отчисления в резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда;

– предполагаемую годовую сумму расходов на оплату труда, включая сумму ЕСН;

– рассчитывает ежемесячный процент отчислений в резерв путём деления предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков (с учётом ЕСН) на предполагаемую годовую сумму расходов, на оплату труда (с учётом ЕСН).

Расчёт процента отчислений на оплату отпусков следует производить по категориям работников (п. 2 ст. 324.1 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 324 НК РФ налогоплательщик обязан провести инвентаризацию резерва на конец налогового периода. Недоиспользованная на последний день текущего налогового периода сумма резерва подлежит обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.

В соответствии с п. 4, п. 5 ст. 324.1 НК РФ при корректировке резерва предстоящих расходов на оплату отпусков во внимание принимают:

- 1) количество дней не использованного отпуска;
- 2) среднегодовую сумму расходов на оплату труда работников с учётом установленной методики расчёта среднего заработка;
- 3) размер обязательных отчислений ЕСН.

Если при уточнении учётной политики на следующий налоговый период налогоплательщик посчитает не целесообразным формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, то сумма остатка резерва должна быть включена в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.

С 2008 г. ст. 324.1 НК РФ регламентировано, в состав каких расходов и доходов будет включаться разница которая возникнет, если по итогам года резерва на оплату отпусков не хватило, и остаток – если, наоборот, резерв не полностью использован.

Если по итогам инвентаризации резерва сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определённая исходя из средневневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года:

– превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда;

– оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

В аналогичном порядке налогоплательщик отчисляет средства в резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

3.2.4. Признание для целей налогообложения амортизационных отчислений

К производственным расходам, учитываемым для целей налогообложения, относят расходы на амортизацию.

Амортизируемым имуществом в целях применения гл. 25 НК РФ признаются: имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путём начисления амортизации.

Амортизируемое имущество – это основные средства и нематериальные активы организации. Условиями, включающие имущество в состав амортизируемого, являются срок полезного использования имущества, превышающий 12 месяцев и первоначальная стоимость более 20 000 руб.

В соответствии со ст. 257 НК РФ, под основными средствами понимается часть имущества, используемая в качестве средств труда для производства и реализации товаров или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Состав основных средств, относимых к амортизируемому имуществу, установлен постановлением Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационную группу». Согласно классификации основных фондов, основные средства группируются следующим образом:

- здания;
- сооружения;
- жилище;
- машины и оборудования;
- транспортные средства;
- инвентарь производственный и хозяйственный; - скот

рабочий, продуктивный и племенной; - многолетние насаждения.

К амортизируемому имуществу не относятся:

- земля;
- объекты природопользования;
- материально-производственные запасы;
- товары;
- ценные бумаги;
- имущество бюджетных и некоммерческих организаций;
- имущество, приобретённое за счёт бюджетных ассигнований;
- продуктивный скот и др.

С 1 января 2009 г. по продуктивному скоту, буйволам, волам, якам, оленям и другим одомашненным диким животным (за исключением рабочего скота) амортизация начисляется в общеустановленном порядке (п. 2 ст. 256 НК РФ).

Состав нематериальных активов, установленный ст. 256 НК РФ, согласно которому к указанным объектам относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, полезную модель;
- 2) исключительное право автора на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право на товарный знак, фирменного наименования, владения «ноу-хау», секретной формулой.

К нематериальным активам относятся:

- НИОКР, не давшие положительного результата;
- Интеллектуальные и деловые качества организации, их квалификация и способность к труду.

Для того чтобы быть признанными в налоговом учёте, нематериальные активы должны обладать способностью приносить экономические выгоды в общих доходах. Кроме того, налогоплательщику - владельцу нематериального актива, необходимо иметь документы, подтверждающие существование самого нематериального актива и имеющие исключительное право у налогоплательщика на результат интеллектуальной деятельности. Среди таких документов можно назвать: патенты,

свидетельства, договор уступки (приобретения патента, товарного знака).

В настоящее время у многих организаций в составе нематериальных числятся лицензии на право осуществления определённого вида деятельности, а также права на использование результатов интеллектуальной собственности. По правилам налогового учёта и те, и другие не являются нематериальными активами. Из состава амортизируемого имущества исключают следующие основные средства:

1) переданные (полученные) по договору в безвозмездное пользование;

2) переведённые по решению руководства организации на консервацию, продолжающуюся свыше 3 месяцев;

3) находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации, продолжительностью свыше 12 месяцев.

Первоначальная стоимость объекта основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доведения до состояния, в котором оно пригодно для использования. Из указанных расходов исключают НДС и сумму налогов, включённых в состав прочих расходов организации.

Аналогичным образом определяется стоимость нематериального актива.

В соответствии со ст. 264 НК РФ, ЕСН и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний должны быть включены в состав прочих расходов организации.

Согласно ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость амортизируемого имущества может быть изменена в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и по иным аналогичным основаниям. В этом же пункте указывают, что следует понимать под реконструкцией и техническим перевооружением, а также, что относится к работам по достройкам, дооборудованию и модернизации амортизируемого имущества.

Начисление амортизации производится исходя из срока полезного использования амортизируемого имущества. Согласно ст. 258 НК РФ, сроком полезного использования признаётся период, в течении которого объект основного средства или объект нематериального актива служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика, при этом налогоплательщик самостоятельно определяет срок полезного использования объекта амортизируемого имущества на дату его ввода в эксплуатацию. Всё амортизируемое имущество подразделяется на 10 амортизационных групп. Принадлежность объекта основного средства и нематериального актива к той или иной группе зависит от срока полезного использования (табл. 3).

Таблица 3 - Амортизационные группы

1. Номер группы	2. Срок полезного использования, лет включительно
3. 1	4. 1...2
5. 2	6. 2...3
7. 3	8. 3...5
9. 4	10. 5...7
11. 5	12. 7...10
13. 6	14. 10...15
15. 7	16. 15...20
17. 8	18. 20...25
19. 9	20. 25...30
21. 10	22. Свыше 30

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организацией изготовителем. Конкретные виды основных средств по группам утверждены постановлением Правительства РФ от 1.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств

произошло увеличение срока полезного использования, налогоплательщик в праве увеличить срок полезного использования после даты ввода его в эксплуатацию. При этом факт такой подачи должен быть подтверждён документально. Прекращают начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества, либо когда объект выбыл из состава амортизируемого имущества. Правила прекращения начисления амортизации в результате выбытия имущества, из состава амортизируемого, установлены в ст. 322 НК РФ. Основаниями выбытия могут быть передача в безвозмездное пользование, консервация, реконструкция и модернизация.

Согласно ст. 259 НК РФ, налогоплательщик имеет право самостоятельно определить один из двух методов начисления амортизации:

- 1) линейным;
- 2) нелинейным.

Исключение сделано только для зданий, сооружений и передаточных устройств, входящих в 8 – 10 амортизационную группу. По указанным объектам основных средств амортизация может начисляться только линейным методом.

Кроме того, по решению руководителя организации допускается начисление амортизации по пониженным нормам.

С 1 января 2006 г. организация получает право включать в состав расходов отчётного налогового периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основного средства за исключением основных средств, полученных безвозмездно и/или расходов, понесённых в случае их достройки, дооборудования, модернизации, частичной ликвидации, сумма которых определяется в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Новый порядок списания расходов, указанных в п. 1.1 ст. 259 НК РФ, применяется в отношении основных средств организации, введённых в эксплуатацию после 1 января 2006 года, либо не применяется организацией вообще. Размер

единовременного списания расходов устанавливается организацией самостоятельно в пределах до 10 % первоначальной стоимости основных средств и указанных в данном пункте расходов. В связи с этим, необходимо утвердить учётную политику для целей налогообложения, как применение амортизационной премии и его конкретный размер. Однако, амортизационная премия является правом, а не обязанностью налогоплательщика, может не применяться налогоплательщиком.

В п. 3 ст. 272 НК РФ уточнено, что 10 % стоимости объекта списывается в первый месяц начисления амортизации. При применении нового порядка списания первоначальной стоимости основного средства важен не момент приобретения основного средства, а момент ввода его в эксплуатацию. Единовременно списывать 10 % первоначальной стоимости можно по объектам, приобретённым например, в декабре 2005 г., а введён в эксплуатацию в январе 2006 года.

Если организация единовременно списывает 10 % стоимости основного средства, то амортизация начисляется на его оставшуюся стоимость. При этом сроки амортизации не изменяются. Она начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения в эксплуатацию. Так же можно списывать 10 % затрат на модернизацию, достройку, дооборудование, техническое перевооружение. В отличие от случаев с покупкой основного средства при модернизации 10 % её стоимости можно списать, когда будет изменена основная стоимость основного средства (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Амортизационная премия не применяется в отношении:

- 1) расходов, связанных с реконструкцией основного средства;
- 2) основного средства, приобретённого для передачи в лизинг и числящихся на балансе организации лизингодателя;
- 3) основного средства, полученного в качестве вклада в уставный капитал;
- 4) основного средства, полученного безвозмездно.

С 1 января 2008 г. налоговым законодательством закреплено положение, согласно которому амортизационная

премия включается в состав косвенных расходов.

При применении линейного метода, сумма ежемесячной амортизации объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определяемой для данного объекта. При этом норма амортизации определяется по следующей формуле:

$$K = 1/n \cdot 100 \%, \quad (1)$$

где K – норма амортизации;

n – срок полезного использования, данного объекта амортизируемого имущества в месяцах.

При начислении амортизации нелинейным методом, сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, установленной для данного объекта. Норма амортизации при применении нелинейного метода рассчитывается по формуле: $K = 2/n \cdot 100 \%$.

В один из месяцев остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества, амортизация по которому начисляется нелинейным методом, достигнет 20 % его первоначальной (восстановительной) стоимости. С этого момента амортизация по данному объекту должна начисляться исходя из базовой стоимости. Базовая стоимость объекта амортизируемого имущества определяется как его остаточная стоимость, зафиксированная по состоянию на тот месяц, в котором она составляет 20 % первоначальной (восстановительной) стоимости объекта. При этом сумма ежемесячно исчисляемой амортизации рассчитывается путём деления базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения сроков срока полезного использования указанного объекта.

При использовании нелинейного метода амортизации начисляется не по объектно, а в целом по амортизационной группе (п. 1 ст. 259 НК РФ).

Ст. 259 НК РФ предусмотрены специальные

коэффициенты, позволяющие налогоплательщику увеличить норму амортизации для некоторых основных средств. Так, при амортизации основных средств, используемых для работы в агрессивной среде или при повышенной смертности можно применять коэффициент, не превышающий 2.

Под агрессивной средой понимается совокупность природных и/или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ основных средств. К работе в агрессивной среде приравнивают, находящиеся основные средства в среде, которая может послужить причиной аварийной ситуации.

Коэффициент не выше 3, может применяться по отношению к норме амортизации основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды. Повышающий коэффициент (не более 3) не применяется к основным средствам, которые являются предметом договора лизинга, включенным в 1 – 3 амортизационные группы, при любом методе начисления амортизации (п. 2 ст. 259.3 НК РФ).

Оба названных коэффициента не применяют к норме амортизации основных средств, относящиеся к 1,2 и 3 амортизационным группам, по которым амортизация начисляется нелинейным методом.

Помимо повышающих коэффициентов, в НК РФ предусмотрен понижающий коэффициент, равный 0,5. Он должен применяться по отношению к норме амортизации легковых автомобилей с первоначальной стоимостью более 600 000 р. и пассажирских микроавтобусов, имеющих первоначальную стоимость более 800 000 р. Таким образом, по автомобилям и пассажирским микроавтобусам, первоначальной стоимостью свыше 300 000 р. и 400 000 р. соответственно (стоимостной критерий, действующий до 1 января 2008 г.), с 1 января 2008 г. понижающий коэффициент амортизации может не применяться. Такой же понижающий коэффициент должны применять организации, получающие указанные транспортные средства по договору лизинга и включающие их в состав своего амортизируемого имущества. Организации, применявшие

понижающий коэффициент 0,5 при амортизации легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, не должны использовать этот коэффициент после 1 января 2009 г. (ст. 259.3 НК РФ).

В отношении всего амортизируемого имущества организации (за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, относящихся к восьмой – десятой амортизационным группам) применяется либо только линейный, либо только нелинейный метод начисления амортизации (абз. 2 п. 3 ст. 259 НК РФ).

По основным средствам 3 – 7 амортизационных групп, а также при реконструкции, модернизации, иных улучшениях данных основных средств можно применить амортизационную премию в размере 30 % (п. 9 ст. 258 НК РФ).

С 1 января 2009 г. норма амортизации по основным средствам, бывшим в употреблении, определяется с учётом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет и месяцев эксплуатации данного имущества предыдущим собственником (п. 7 ст. 258 НК РФ).

Основные средства, выявленные в результате инвентаризации, можно амортизировать, их первоначальная стоимость равна сумме налога, уплаченного с дохода при их выявлении (п. 1 ст. 257 НК РФ).

При реорганизации начисление амортизации не прерывается (п. 5 ст. 259 НК РФ).

Федеральной Налоговой Службой рекомендуется вести налоговый учёт основных средств и нематериальных активов с помощью следующих регистров:

- Регистр-расчёт «Формирование стоимости объекта учёта»;
- Регистр-информация «Об объекте основных средств»; – Регистр-расчёт «Амортизация основных средств»;
- Регистр-расчёт «Амортизация нематериальных активов».

3.2.5. Реализация основных средств

Порядок отражения и ведения НУ по операциям реализации основного средства, установленный в ст. 263 и 323 НК РФ. Выручка от реализации основного средства является доходом от реализации.

Доход от реализации при исчислении налоговой базы учитывается без сумм налога, предъявленных покупателю. Величина дохода от реализации основного средства определяется в соответствии с условиями договора. Расходами, уменьшающими доход от реализации основного средства, являются:

- остаточная стоимость амортизируемого имущества;
- иные расходы, непосредственно связанные с реализацией основного средства, в частности расходы по хранению, разгрузке (погрузке) и транспортировке реализуемого имущества.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией превышают выручку от реализации данного имущества, то полученная разница признаётся убытком, которая учитывается в целях налогообложения в составе прочих расходов равными долями в течении срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Налогоплательщик обязан вести учёт доходов и расходов от реализации основных средств отдельно по каждому объекту. Соответственно, прибыль (убыток) определяется по каждому реализованному объекту основного средства отдельно, т.е. прибыль от реализации одного из основного средства не перекрывает убыток от реализации другого.

При реализации основного средства в аналитическом учёте должна содержаться следующая информация (ст. 323 НК РФ):

- остаточная стоимость на дату выбытия;
- цена реализации амортизации основного средства;
- сумма иных расходов, понесённых при реализации;
- срок полезного использования, установленный при вводе

- основного средства в эксплуатацию;
- дата реализации основных средств (фактический срок эксплуатации); - оставшийся срок использования основного средства.

При реализации основных средств, бывших в употреблении, необходимо обратить внимание:

1. Если приобретены объекты основных средств, бывших в употреблении, то срок полезного использования у нового собственника с учётом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества у предыдущего собственника. Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущего собственника окажется разный или превышающий срок полезного использования в соответствии с классификатором, то налогоплательщик в праве самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учётом требований техники безопасности и других факторов.

2. Данное эксплуатируемое основное средство числится в НУ как единица учёта на его остаточной стоимости.

Если основное средство реализуется до истечения 5 лет с момента ввода в эксплуатацию, амортизационную премию нужно восстановить (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК РФ).

3.2.6. Учёт прочих расходов, связанных с производством и реализацией

Состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, установлен ст. 264 НК РФ. Указанные расходы могут быть разделены на следующие группы:

- 1) расходы, применяемые для целей налогообложения в пределах норм и нормативов;
- 2) расходы, применяемые для целей налогообложения исходя из фактически произведённых затрат;
- 3) расходы, признание которых для целей налогообложения ограничено определёнными условиями;
- 4) расходы, при признании которых учитывают

требования соответствия их с законодательством и нормативных актов.

Расходы, применяемые для целей налогообложения в пределах норм и нормативов:

- расходы на компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
- плата государственному частному нотариусу за нотариальное оформление;
- представительские расходы;
- расходы на приобретение призов, вручаемых победителям розыгрыша и др.

Расходы, применяемые для целей налогообложения исходя из фактически произведённых затрат:

- сумма комиссионных сборов за выполнение сторонними организациями работ;
- расходы по набору работников (услуги по подбору персонала);
- расходы на оказания услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- арендные платежи за арендованные помещения; – расходы на содержание служебного транспорта;
- расходы на юридические и информационные услуги; – расходы на управление организацией;
- расходы на калькуляцию товаров;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ; – расходы на рекламу производимых и реализуемых товаров; – потери от брака и другие расходы.

Расходы, признание которых для целей налогообложения ограничено определёнными условиями:

- взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплаченные некоммерческой организации;
- взносы, уплачиваемые международным организациям;
- на подготовку и переподготовку кадров.

Расходы, при признании которых учитывают

требования соответствия их с законодательством и нормативных актов:

- суммы налога;
- на сертификацию продукции;
- на обеспечение пожарной безопасности;
- на обеспечение нормальных условий труда не по технике безопасности;
- на аудиторские услуги;
- на консультацию бухгалтерской отчётности;
- на проведение бухгалтерского учёта сторонними организациями;
- платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество;
- взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве;
- отчисления налогоплательщиком в резервы; – расходы на почтовые, телефонные и другие услуги.

Налоговый учёт прочих расходов, связанных с производством и реализацией, рекомендуется вести с использованием следующих аналитических регистров:

- Регистр учёта расходов денежных средств;
- Регистр учёта начисления налогов, включаемых в состав расходов;
- Регистр учёта операций приобретённого имущества, работ, прав;
- Регистр-расчёт нормативных расходов;
- Регистр учёта прочих расходов текущего отчётного периода.

Регистр учёта прочих расходов текущего отчётного периода формируется на определённую общую сумму прочих расходов, учитываемых в качестве расходов отчётного налогового периода, а также суммы конкретных видов прочих расходов по данным аналитического учёта соответствующих видов расходов. Регистр заполняется с нарастающим итогом с начала налогового периода.

Для учёта и анализа расходов, произведённых организацией в отчётном периоде не уменьшающих доход для

целей налогообложения целесообразно составлять регистры учёта расходов, не признаваемых для целей налогообложения.

С 1 января 2009 г. организации вправе учитывать расходы на получение работниками образования по основным и дополнительным профессиональным программам (пп. 23 п. 1, п. 3 ст. 264 НК РФ) и расходы на обучение, подготовку и переподготовку кадров могут признаваться также в отношении лиц, с которыми после прохождения обучения будет заключён трудовой договор (п. 3 ст. 264 НК РФ). Организации вправе учесть расходы по любым видам добровольного имущественного страхования (в том числе страхованию гражданской ответственности и профессиональных рисков), если такое страхование является условием осуществления ими профессиональной деятельности (пп. 10 п. 1 ст. 263 НК РФ).

Расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью от 10 000 до 20 000 р. могут учитываться согласно пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ.

3.2.7. Налоговый учёт нормируемых расходов

Главой 25 НК РФ установлены нормативы для 7 видов расходов:

- 1) добровольное страхование работников;
- 2) компенсация за использование личных легковых автомобилей в служебных целях;
- 3) суточные и полевое довольствие;
- 4) ремонт основных средств;
- 5) проценты по кредитам и займам;
- 6) некоторые затраты на рекламу;
- 7) представительские расходы.

С 1 января 2009 г. суточные и полевое довольствие признаются расходами полностью, т.е. не нормируются (абз. 4 пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Для каждого вида расходов НК РФ установлен свой порядок расчётов нормативов. Для одних просто введена предельная сумма; нормативная величина других равна определённому проценту от расходов на оплату труда; для

третьих – процент от объема выручки.

К расходам, которые не должны превышать установленной суммы, относятся компенсация за служебную поездку на личном легковом автомобиле и добровольное страхование работников. Нормативы расходов на суточные и компенсации за пользование личным легковым автомобилем устанавливает Правительство РФ.

Расходы, для которых норматив рассчитан в процентах от затрат на оплату труда: представительские расходы, а также затраты на добровольное долгосрочное страхование жизни, добровольное личное страхование, пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение работников.

У каждой организации будет своя нормированная величина этих расходов, которые бухгалтер должен рассчитывать в конце каждого квартала.

Представительские расходы. В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ, эта сумма истрачена на: представительские официальные заседания, доставку buffетов, услуги переводчиков, деловое обслуживание Совета, приём директоров- партнёров, расходов , деловых переговоров и др. Норматив представительских расходов равен 4 % от суммы затрат на оплату труда, которую нужно определять в соответствии со ст. 265 НК РФ. Этот норматив учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Поэтому в налоговом учёте, представительские расходы отражают так же, как и суточные и компенсации за использование личных легковых автомобилей в налоговом регистре по учёту прочих расходов или же данные бухгалтерского учёта, характерные для целей налогообложения. В отчёте о представительских расходах, составленном конкретно по проведённым представительским мероприятиям, отражаются:

- 1) цель представительских мероприятий и результаты их проведения;
- 2) дата и место проведения;
- 3) программа мероприятий;
- 4) состав приглашённой делегации;
- 5) участники принимающей стороны;

б) величина расходов на представительские цели.

Все расходы, перечисленные в отчёте, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами. При отсутствии документального подтверждения произведённые расходы не учитываются для целей налогообложения прибыли, так как не соответствуют принципам признания расходов в целях налогообложения прибыли, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ.

Согласно п. 16 ст. 255 НК РФ взносы на добровольное долгосрочное страхование жизни сотрудников уменьшает налогооблагаемый доход, если выполняются следующие условия:

- договор заключён на срок, составляющий не менее 5 лет;
- в течение 5 лет страховая компания ничего не выплачивает, но в договоре можно предусмотреть, что компания выплатит страховую сумму и до истечения этого срока в случае смерти работника.

Отношение сторон по договору страхования регулируется гл. 48 ГК РФ.

Расходы по пенсионному страхованию и негосударственному пенсионному обеспечению тоже уменьшают налогооблагаемый доход, но только в случае, если в договоре предусмотрено, что пенсия выплачивалась работнику после того, как он достиг пенсионного возраста, либо получил инвалидность. Норматив расхода по добровольному страхованию жизни и пенсионному страхованию работников равен 12 % от затрат на оплату труда.

Расходы по добровольному личному медицинскому страхованию уменьшают налогооблагаемый доход при условии, что договор заключен на срок не менее 1 года, а нормированная величина взносов на добровольное личное медицинское страхование составляет 3 % от расходов на оплату труда. С 1 января 2009 г. взносы на добровольное медицинское страхование сотрудников учитываются в расходах в размере, не превышающем 6 % от суммы расходов на оплату труда (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ). Взносы работодателя, уплачиваемые в пользу застрахованного лица, учитываются в расходах, но не более 12 %

от суммы расходов на оплату труда (абз. 1, 7 п. 16 ст. 255 НК РФ).

Если налоговый учёт ведется в регистрах, то нужно открыть следующие аналитические регистры:

- Регистр учёта договоров на добровольное страхование работников;
- Регистр учёта расходов по добровольному страхованию работников;
- Регистр расчёт учёта расходов по страхованию работников в текущем периоде.

Отчисления на формирование Российского фонда технологического развития и других фондов, перечень которых должно утвердить Правительство РФ составляют 0,5 % от валовой выручки. Валовая выручка – это выручка от реализации плюс внереализационные доходы.

Расходы, для которых норматив рассчитан в процентах от выручки – расходы на рекламу. Определение рекламы дано в ст. 3 Федерального закона от 13.03.06 № 38-ФЗ «О рекламе». Согласно данной норме реклама – это информация, распространённая любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределённому кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Для того, чтобы расходы на проведение организацией рекламных компаний признавались рекламными расходами в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ организации необходимо:

- приказом руководителя документально подтвердить экономическую обоснованность таких расходов в соответствии со ст. 252 НК РФ;
- подтвердить рекламный характер расходов, т.е. их соответствие требованиям, предъявляемым к рекламе.

К ненормируемым расходам на рекламу относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и любую наружную рекламу, в том числе на изобретение стендов и рекламных щитов;

– участие в выставках, ярмарках, а также на оформление витрин, выставок-продаж, демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах и выставочных экземпляров.

Для всех остальных рекламных расходов (покупка призов) п. 4 ст. 264 НК РФ установлена нормативная величина, которая равна 1 % от выручки. Затраты на рекламу включают в состав прочих расходов.

Ст. 269 НК РФ позволяет нормировать затраты на оплату процентов по кредитам и займам рассчитывают двумя способами:

- Организация проценты по каждому кредиту сравнивает со средним уровнем процентов по заёмным средствам, которые она получила в том же периоде на сопоставимых условиях. При этом условия считаются сопоставимыми, если совпадают следующие характеристики кредитов (займов):

- Валюта, сроки, качество группа;
- риски обеспечения.

Применяют все организации, у которых нет сопоставимых кредитов или займов. В этом случае норматив процентов будет рассчитан для:

- рублевого кредита исходя из ставки рефинансирования, увеличение в 1,1 раза;

- кредита в иностранной валюте исходя из 15 % годовых.

В период с 1 сентября 2008 г. по 31 декабря 2009 г. предельная величина процентов по долговым обязательствам, учитываемая в расходах, равна ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,5 раза (по долговым обязательствам в рублях), либо 22 % (по обязательствам в иностранной валюте). Если у организации есть сопоставимые долговые обязательства перед российскими компаниями, предельную величину процентов нужно рассчитывать исходя из их среднего уровня (п. 22 ст. 2, ст. 8, п. 7 ст. 9 Федерального закона от 26.11.2008 № 224ФЗ).

Нормативная величина процентов по заёмным средствам включается во внереализационные расходы организации. Норматив нужно указать в регистре учёта внереализационных расходов текущего периода. Если же рассчитывается налог на

прибыль, основываются на данных бухгалтерского учёта, но проценты, которые там отражены, нужно уменьшить на сверхнормативную величину.

НК РФ не позволяет включать проценты по кредитам и займам в стоимость основных средств и материально-производственных запасов.

Налоговые регистры прочих и внереализационных расходов, списание которых производится по нормам, установленным гл. 25 НК РФ, на каждый из таких видов расходов лучше составлять отдельный налоговый регистр, в котором указать:

- общую сумму затрат;
- её норматив в целях налогового учёта;
- сумму, которую можно отразить при расчёте налога на прибыль.

3.3. Состав и признание нерезализационных расходов для целей налогообложения

Перечень внереализационных расходов приведён в ст. 265 НК РФ. В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

Порядок признания внереализационных расходов при методе начисления и кассовом методе установлен в ст. 272 и 273 НК РФ. При кассовом методе внереализационными расходами признаются затраты после их фактической оплаты. При методе начисления дата признания внереализационных расходов определяется в зависимости от вида расхода (табл. 6).

К внереализационным расходам относятся и другие обоснованные расходы, к ним приравнивают также, полученные налогоплательщиком в отчётном налоговом периоде убытки:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчётном налоговом периоде;

Таблица 4 - Виды внереализационных расходов и дата их признания

Виды расходов	Дата признания при методе начисления
1. Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества, включая амортизацию по этому имуществу	Дата рассчитывается в соответствии с условиями заключённых договоров или дата предъявляемых налогоплательщиком документов, служащих основанием для производимых расчётов, либо последний день отчётного периода. Для амортизации – ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации
2. Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком	По договору займа или иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчётный период. Расходы, признанные осуществлёнными и включены в состав расходов на конец отчётного периода
3. Расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг	НК РФ не установлено, но возможен вариант признания расчётов – дата расчётов в соответствии с условиями заключённых договоров или дата предъявления налогоплательщиком документов, служащих основанием для производимых расчётов
4. Расходы в виде отрицательной (положительной) курсовой разницы, возникшей от переоценки имущества в виде валютных ценностей	Последний день текущего месяца

5. Расходы в виде суммовой разницы	У налогоплательщика – продавца дата погашения дебиторской задолженности за реализованные товары, имущественные права, а в случае предварительной оплаты – дата реализации. У налогоплательщика – покупателя дата погашения кредиторской задолженности за приобретённые товары, а в случае предварительной оплаты – дата приобретения
6. На формирование резервов по сомнительным долгам	Последний день отчётного налогового периода
7. Расходы на услуги банков	НК РФ не установлено, но возможен вариант – дата расчётов в соответствии с заключённым договором

– суммы безнадёжных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадёжных долгов, не покрытые за счёт средств резерва;

– потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

– расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах;

– потери от стихийных бедствий, пожаров и других чрезвычайных ситуаций; – убытки по сделке уступки права требования.

При списании нематериальных активов сумму недоначисленной амортизации учитывают во внереализационных расходах (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Кроме того, организация может уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму отчислений в резерв по сомнительным долгам, резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

В главе 25 НК РФ с 1 января 2008 г. появилась ст. 268.1, посвящённая порядку признания доходов и расходов при

приобретении предприятия как имущественного комплекса.

Величину превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Величину превышения стоимости чистых активов предприятия как имущественного комплекса над ценой его покупки следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала.

Сумма, уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) учитывается при налогообложении в следующем порядке:

1. Надбавка признаётся расходом равномерно в течение 5 лет, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс.

2. Скидка, получаемая покупателем, признаётся доходом в том месяце, в котором осуществлена государственной регистрацией права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс.

Расходами покупателя на приобретение в составе предприятия как имущественного комплекса активов и имущественных прав признаётся их стоимость, определяемая по передаточному акту.

В качестве примера рассмотрим один из видов внереализационных расходов – формирование резерва по сомнительным долгам.

3.3.1. Налоговый учёт резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом, согласно п. 1 ст. 266 НК РФ, признаётся любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, работ, услуг в случае, если она:

- не погашена в сроки, установленные договором;

– не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Когда в договоре срок исполненного обязательства не установлен или же договор вовсе отсутствует, требуется руководствоваться нормами ст. 314 ГК РФ. Если обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условий, позволяющих определить этот срок, оно должно быть исполнено в разумный срок после своего возникновения.

Обязательство, не исполненное в разумный срок равно обязательству, срок исполнения которого определён моментом востребования, должник обязан исполнить в семидневный срок со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если обязанность исполнена в другой срок не вытекает из закона иных правовых актов, условий обязательства или существа обязательства.

Если долг дебитора организации обеспечен залогом, то он не может быть признан сомнительным и по нему не может быть создано резервов.

Следует иметь в виду, что в силу п. 5 ст. 488 ГК РФ, при продаже товара покупателю на условиях их последующей оплаты до момента погашения покупателем своей задолженности, она считается обеспеченной залогом в виде проданного товара. Следовательно, такая задолженность не может быть признана сомнительным долгом и по ней не может быть создан резерв.

Действующим налоговым законодательством предусмотрено два способа списания безнадежной задолженности:

1) организация может включать суммы безнадежных долгов в состав внереализационных расходов на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ;

2) безнадежную задолженность можно списывать за счёт резервов по сомнительным долгам, согласно ст. 266 НК РФ.

Порядок и сроки создания резервов, необходимо отражать в учётной политике организации. Сумму резервов по сомнительным долгам определяют по результатам проведённой на последний день отчётного налогового периода инвентаризации

дебиторской задолженности. Инвентаризацию проводят в порядке, установленном Приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49, поскольку законодательство в РФ о налогах и сборах не устанавливает особенности проведения инвентаризации для исполнения её данных в целях налогообложения.

В расчётах суммы сомнительной задолженности для целей налогообложения следует учитывать все суммы дебиторской задолженности по отгруженным товарам, работам, услугам, признанные подтверждёнными результатами инвентаризации, даже если имеет место суммы задолженности не подтверждённые дебиторами (письмо Минфина РФ от 26.07.06 № 03-03-04/1/612).

Следует иметь в виду, что на сумму задолженности, по которой истёк срок исковой давности, это не распространяется, поскольку в целях налогообложения, такие суммы на основании п. 2 ст. 266 НК РФ признаются безнадёжными долгами.

При создании резервов по сомнительным долгам, дебиторская задолженность должна учитываться в размере, предъявленном продавцом покупателю, в том числе и с учётом НДС (письмо Минфина РФ от 09.07.04 № 03-03-05/2/47).

Критерии, положенные в основу расчёта размера отчисления в резервы, применяемые в целях налогообложения прибыли организации, относят срок возникновения сомнительной задолженности и предельный процент выручки от реализации отчётного налогового периода.

В п. 4 ст. 256 НК РФ, содержатся правила определения величины резерва и его максимального предела:

- в сумму резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентарной задолженности (по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней);

- в сумму резерва включают 50 % от суммы выявленной на основании инвентарной задолженности (по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно);

- сумма создаваемого резерва не увеличивается (по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней).

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки отчётного налогового периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ. Для организации НУ сомнительных долгов могут быть использованы разработанные формы первичных документов в виде «Ведомости НУ движения сомнительных долгов и акта инвентаризации расчётов с покупателями и прочими дебиторами».

Ведомость формирования информации по каждому возникающему долгу, осуществляющие группировку по срокам возникновения, отражает сумму безнадежных долгов. Для составления акта может быть использована унифицированная форма № ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчётов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами».

Для составления ведомости или акта организации необходимо отслеживать и фиксировать переход сомнительного долга в группу безнадежных долгов или возникающего безнадежного долга с указанием основания для признания долга безнадежным. В целях НУ резерв по сомнительным долгам целесообразно применять именно ведомость.

Резервы по сомнительным долгам могут быть использованы организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ. В течение НУ, суммы отчисляемые в резервы по сомнительным долгам включают в состав внереализационных расходов на последний день отчётного (налогового) периода. При этом согласно п. 5 ст. 266 НК РФ, сумма резервов по сомнительным долгам не полностью использованная налогоплательщиком в отчётном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам может быть перенесена им на следующий отчётный налоговый период. Сумма вновь создаваемых по результатам инвентаризации резервов должна быть скорректирована на сумму остатка резервов предыдущего отчётного (налогового) периода.

В случае, если сумма вновь создаваемых по результатам инвентаризации резервов меньше, чем сумма остатка резервов

предыдущего отчётного налогового периода, то разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчётном (налоговом) периоде. Когда сумма вновь создаваемых по результатам инвентаризации резервов больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчётного периода, то разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчётном налоговом периоде.

Разработанные формы регистров НУ движения сомнительных долгов и резерва по сомнительным долгам наиболее приемлемы для организации НУ в организациях с небольшим количеством дебиторов и соответственно с незначительным перечнем сомнительных долгов. Исходя из определённых сроков возникновения сомнительной задолженности, положенной в основу исчисления размера резервов по сомнительным долгам, принимаемым в целях налогообложения, следует учитывать, что резервы исчисляются отдельно по каждому сомнительному долгу, а не по должнику. В связи с чем, при исчислении резервов, следует вести аналитический учёт не только сомнительных долгов, но и движения резервов по сомнительным долгам по каждой позиции.

3.3.2. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли

В расчёт налоговой базы по налогу на прибыль не включаются расходы, не соответствующие требованиям ст. 252 НК РФ, если они:

- документально не подтверждены;
- не оправданы экономически;
- не связаны с деятельностью, направленной на получение доходов.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы, приведённые в ст. 270 НК РФ. Расходы, не учитываемые при налогообложении, можно объединить в следующие группы.

1 группа: выбытие активов, не признаваемых расходами в бухгалтерском учёте (например, в виде расходов по приобретению и созданию амортизируемого имущества; в виде вноса в уставный капитал, вклада в простое товарищество; в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога).

2 группа: сборы и иные аналогичные платежи (например, в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет, внебюджетный фонд; в виде суммы налога, начисленных в бюджеты различных уровней; в виде сумм налога, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров, работ, имущественных прав).

3 группа: выплаты в пользу работников организации (например, выплаты в пользу работников организации; премии, выплачиваемые работникам за счёт средств специального назначения или целевых поступлений; доходы по акциям или вкладам трудового коллектива организации).

4 группа: сверхнормативные расходы (например, расходы на добровольное страхование работников; расходы по обязательным видам страхования имущества; плата за нотариальное оформление).

5 группа: прочие расходы, не признаваемые для целей налогообложения (например, убытки по объектам обслуживающих производств и хозяйств; расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества; отрицательная разница от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости).

3.4. Расходы будущих периодов

В НК РФ такое понятие, как расходы будущих периодов отсутствует, там просто перечислены случаи, когда те или иные затраты организации не вправе списывать одномоментно, а должны делать это в течение какого-то времени:

1. Убыток от реализации амортизируемого имущества. Чтобы его рассчитать надо из выручки от продажи объекта вычесть его остаточную стоимость, а также расходы по

реализации. Полученные результаты списывают в прочие расходы в течение определённого периода. Его исчисляют как разницу между сроком полезного использования и фактическим сроком службы объекта до его продажи (п. 3 ст. 268 НК РФ).

2. Расходы на освоение природных ресурсов. Выделяют 2 группы:

- затраты на поиски и оценки месторождения полезных ископаемых, а также расходы на получение необходимой геологической информации. Такие затраты списываются в прочие в течение 12 месяцев, начиная с месяца, который следует за окончанием названных работ (п. 2 ст. 261 НК РФ);

- затраты на подготовку территорий к ведению горных, строительных и других работ, которые необходимы, чтобы соблюсти требования безопасности, охраны земель, недр и других природных ресурсов, а также суммы, которые потратили землепользователи, чтобы возместить ущерб, нанесённый природным ресурсам.

Названные расходы надо списывать равномерно в течение 5 лет или в течение срока эксплуатации, созданных в результате работ объектов, если он меньше 5 лет.

3. НИОКР. Если разработки используются при производстве и реализации товаров, то их стоимость относят на прочие расходы в течение трёх лет, начиная со следующего месяца после того, как исследования завершены. Если же разработки так и не принесли результата, то списать на расходы можно только 70 % их стоимости, также в течение трех лет. Данный порядок не распространяется на те организации, которые занимаются НИОКР на заказ, т.е. в качестве подрядчика, а также не касается случаев, когда в результате исследования появился нематериальный актив.

4. Взносы по обязательному и добровольному страхованию. Обычно условия страхования предусматривают 100 % предоплату страховых взносов. Если договор заключён на срок более одного отчётного периода, то взносы списываются на расходы равномерно в течение этого срока (п. 6 ст. 272 НК РФ).

5. Постепенно списывать нужно стоимость лицензии некоторых компьютерных программ, которые не являются нематериальными активами. Сроки их списания определяются исходя из условий договора (п. 1 ст. 272 НК РФ). Лицензии, полученные на определённое время, например 5 лет, следовательно, и стоимость её надо списывать в течение этого срока, т.е. 5 лет.

Вывод. В налоговом учёте на будущие периоды переносят следующие расходы:

- убытки от продажи основных средств;
- затраты на освоение природных ресурсов;
- стоимость НИОКР;
- взносы по обязательному и добровольному страхованию по договору, срок которого больше отчётного периода по налогу на прибыль;
- стоимость лицензии и компьютерных программ с ограниченным сроком использования.

Расходы, относящиеся к будущим периодам и в целях бухгалтерского учёта и в целях налогообложения

Это расходы:

- по полученной лицензии на право заниматься каким-либо видом деятельности;
- на добровольное и обязательное страхование работников и имущества; – на освоение природных ресурсов.

Расходы, относящиеся к будущим периодам только в целях налогообложения

Это убытки от реализации амортизации и затраты на НИОКР. Лучше эти расходы учитывать в отдельном налоговом регистре.

Существует **два способа отражения в налоговом учёте расходов будущих периодов:**

1) для расчёта налога на прибыль используют данные бухгалтерского учёта. Этот способ целесообразно применять в том случае, когда одни и те же расходы относят к будущим периодам и в бухгалтерском учёте и для целей налогообложения;

2) отражают расходы будущих периодов в регистрах НУ.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Приведите виды классификаций расходов в налоговом учёте.
2. Определите порядок признания расходов для целей налогообложения.
3. Охарактеризуйте методы признания расходов в целях налогообложения.
4. Назовите прямые и косвенные расходы, порядок их определения.
5. Назовите состав и оценку материальных расходов в налоговом учёте.
6. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учёта материальных расходов.
7. Назовите особенности налогового учёта расходов на оплату труда.
8. Дайте определение понятия амортизируемого имущества в налоговом учёте.
9. Как производится определение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учёте?
10. Как производится определение результата от реализации амортизируемого имущества?
11. Каков линейный метод начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества в налоговом учёте?
12. Каков нелинейный метод начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества в налоговом учёте?
13. Назовите особенности налогового учёта амортизируемого имущества.
14. Назовите особенности налогового учёта прочих расходов, связанных с производством и реализацией.
15. Назовите особенности налогового учёта нормируемых расходов.
16. Как отражаются расходы на создание резервов по

сомнительным долгам в налоговом учёте?

17. Назовите особенности налогового учёта внереализационных расходов.

18. Определите порядок формирования резервов предстоящих расходов на оплату отпусков.

19. Назовите группы расходов, не учитываемых при налогообложении.

20. Перечислите расходы, относящиеся к будущим периодам и в целях бухгалтерского учёта и в целях налогообложения.

21. Перечислите расходы, относящиеся к будущим периодам только в целях налогообложения.

22. Что собой представляют расходы будущих периодов в налоговом учёте?

23. Перечислите основные изменения в налоговом учёте с 1 января 2009 г.

ТЕСТЫ К ГЛАВЕ 3

1. В отношении амортизируемых основных средств, используемых в условиях агрессивной среды, к основной норме амортизации применяется коэффициент:

- 1) не выше 2;
- 2) не выше 3;
- 3) не выше 4.

2. Для амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды, к основной норме амортизации применяется коэффициент:

- 1) не выше 2;
- 2) не выше 3;
- 3) не выше 4.

3. Расходы плательщика налога на прибыль на НИОКР, осуществлённые в целях создания новых технологий, подлежат включению в состав:

1) прочих расходов равномерно в течение трёх лет в размере, не превышающем 70 % фактически осуществленных расходов;

2) внереализационных расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70 % фактически осуществлённых расходов;

3) прочих расходов, связанных с производством и реализацией равномерно в течение трёх лет в размере, не превышающем 70 % фактически осуществлённых расходов.

4. К внереализационным расходам относятся:

1) суммы комиссионных сборов;

2) арендные платежи за арендуемое имущество;

3) расходы на рекламные мероприятия через СМИ;

4) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида.

5. В целях исчисления налога на прибыль расходы на приобретение земельных участков...

1) учитываются;

2) учитываются расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности; 3) не учитываются.

6. В целях исчисления налога на прибыль сомнительным долгом признаётся:

1) задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), не погашенная в срок, установленный договором, и не имеющая обеспечения;

2) любая задолженность перед налогоплательщиком, не погашенная в срок, установленный договором, и не имеющая обеспечения;

3) задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), а также по денежным средствам на счетах в «проблемных» банках.

7. Во время выставки-продажи, организованной в рекламных целях у налогоплательщика сложились расходы по уценке рекламируемых товаров. В каком объёме суммы уценки могут быть включены в расходы:

- 1) сумма уценки не включается в расходы;
- 2) в сумме уценки, не превышающей 1 % от объёма реализации;
- 3) в сумме фактической уценки.

8. Для целей исчисления налога на прибыль налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из:

- 1) совокупной стоимости основных средств, рассчитанной в соответствии с порядком, установленным НК РФ, и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учётной политике для целей налогообложения;
- 2) нормативов отчислений к общей сумме доходов от реализации, установленных НК РФ;
- 3) нормативов отчислений к общей сумме расходов, связанных с производством и реализацией, установленных НК РФ.

9. Какой из перечисленных видов дохода учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций:

- 1) доход, распределённый в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;
- 2) имущество, полученное российской организацией от физического лица, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада этого физического лица;
- 3) эмиссионный доход, в виде превышения цены размещения акций при формировании уставного капитала над их номинальной стоимостью.

10. Курсовые разницы в налоговом учёте относятся в состав расходов:

- 1) прочих;
- 2) внереализационных;
- 3) чрезвычайных.

11. Налогоплательщик налога на прибыль вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или

технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах:

1) сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую следует включить такое основное средство после реконструкции, модернизации или технического перевооружения;

2) сроков, определяемых налогоплательщиком самостоятельно;

3) сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

12. Норматив расходов на подготовку и переподготовку кадров:

1) 1 % от выручки;

2) не нормируются;

3) 1 % от ФОТ.

13. Организацией, признающей доходы (расходы) для целей налогообложения по методу начисления, в июле текущего года по договору поставки, заключённому в условных единицах, реализованы товары покупателю. Денежные средства (рубли) в счёт оплаты реализованных товаров поступили от покупателя в декабре текущего года. Доход в виде возникшей суммовой разницы признаётся в налоговом учёте организации - продавца:

1) образовавшаяся суммовая разница доходом для целей налогообложения не признается;

2) в момент получения денежных средств от покупателя товара (т.е. в декабре текущего года);

3) ежемесячно по мере изменения курса рубля по отношению к соответствующей условной единице.

14. Отчисления в резервы, признаваемые расходами в соответствии с гл. 25 НК РФ, налогоплательщиком признаются расходами:

1) на последний день налогового периода;

2) на дату начисления.

15. При определении налоговой базы по налогу на прибыль доходы в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности:

- 1) не учитываются в доходах;
- 2) учитываются в доходах;

16. При признании расходов по методу начисления отрицательные курсовые разницы признаются:

- 1) на последний день отчётного квартала;
- 2) на последний день текущего месяца;
- 3) на первый день следующего месяца за отчётным.

17. При учёте расходов по кассовому методу, расходы по амортизации основных средств признаются:

- 1) в суммах, начисленных за отчётный период только в части оплаченного имущества, используемого в производстве;
- 2) в суммах, начисленных на отчётный период.

18. Расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией:

- 1) не включаются для целей исчисления налога на прибыль в состав прочих расходов;
- 2) включаются для целей исчисления налога на прибыль в состав прочих расходов в размере фактических затрат в пределах 1 % доходов от реализации;
- 3) включаются для целей исчисления налога на прибыль в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

19. Расходы в налоговом учёте подразделяются следующим образом:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы;

- 3) внереализационные расходы;
- 4) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 5) операционные расходы.

20. К прямым расходам в налоговом учёте относятся:

- 1) топливо и энергия;
- 2) сырьё и материалы;
- 3) упаковочный материал;
- 4) прочие расходы;
- 5) услуги производственного характера;
- 6) суммы начисленной амортизации.

21. Косвенные расходы в налоговом учёте признаются:

- 1) в момент их возникновения;
- 2) после оплаты;
- 3) в момент отгрузки продукции.

22. Способы начисления амортизации:

- 1) кассовый;
- 2) амортизация 90 % стоимости имущества;
- 3) линейный;
- 4) нелинейный;
- 5) уменьшаемого остатка;
- 6) пропорционально объёму продукции.

23. Метод списания стоимости сырья и материалов в налоговом учёте:

- 1) по стоимости единицы;
- 2) ФИФО;
- 3) ЛИФО;
- 4) по средней стоимости.

24. К нормируемым расходам относятся:

- 1) командировочные расходы;
- 2) представительские расходы;
- 3) расходы на НИОКР;
- 4) расходы на рекламу;
- 5) расходы на периодические издания.

25. В состав внереализационных расходов в

налоговом учёте включаются:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) штрафы, пени, неустойки;
- 3) отрицательные суммовые и курсовые разницы;
- 4) судебные расходы;
- 5) убытки прошлых периодов;
- 6) расходы на услуги банков.

26. Какой срок возникновения сомнительной задолженности увеличивает сумму резерва по сомнительным долгам при налогообложении прибыли:

- 1) срок возникновения до 30 дней;
- 2) срок возникновения от 30 до 45 дней;
- 3) срок возникновения от 45 до 90 дней;
- 4) срок возникновения свыше 90 дней.

ТЕМА 4. НАЛОГОВАЯ ОТЧЁТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Цель изучения главы – получить представление о порядке заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль, расчёта по авансовым платежам.

В результате изучения главы студенты должны знать:

- налоговые ставки;
- налоговый и отчётный периоды;
- порядок исчисления налога;
- порядок исчисления и уплаты авансовых платежей.

4.1. Налоговые ставки

Ставка налога на прибыль равна 24 %, при этом РФ зачисляется: – 6,5 % в федеральный бюджет; – 17,5 % в

бюджеты субъектов РФ.

Законодательные органы власти субъектов РФ вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. При этом указанная ставка не может быть ниже 13,5 %.

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, облагаются по ставке 20 %, а от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолётов и других подвижных транспортных средств в связи с осуществлением международных перевозок – по ставке 10 %.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

1) 9 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами РФ;

2) 15 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций;

3) 0 % – по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями при условии, что на каждый день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение 365 дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50 %-ным вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организация или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и при условии, что стоимость приобретения и/или получения в соответствии с законодательством РФ в собственность вклада в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн.р.

Нулевая ставка налога на прибыль для сельскохозяйственных товаропроизводителей будет применяться до 2012 г. (ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ).

С 1 января 2009 г. ставка налога на прибыль снижена до 20 % (п. 1 ст. 284 НК РФ).

4.2. Налоговый период. Отчётный период

Налоговым периодом по налогу признаётся календарный год.

Отчётным периодом по налогу признаётся первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчётными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются 1 месяц, 2 месяца и т.д. до окончания года.

4.3. Налоговая база

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, определяемые в соответствии с частью второй НК РФ.

Налоговая база согласно ст. 53 НК РФ представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Налоговой базой признаётся денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Если в отчётном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток – отрицательная разница между доходами и расходами (п. 8 ст. 274 НК РФ), учитываемыми в целях налогообложения, в данном отчётном (налоговом) периоде налоговая база признаётся равной нулю. Убытки, полученные налогоплательщиком в отчётном (налоговом)

периоде, признаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ. Согласно ст. 283 НК РФ организация, получившая налоговый убыток, в предыдущем налоговом периоде или предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего периода на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы в течение последующих 10 лет. Если убыток не списан за этот период (10 лет), то он остаётся непогашенным. непогашенный остаток в соответствии с ПБУ 18/02 «Налог на прибыль» становится постоянной разницей. Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объём понесённого убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Перенос некоторых убытков осуществляется в особом порядке. Такие особенности установлены для убытков:

- от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);
- по операциям с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ);
- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 304 НК РФ);
- по операциям с амортизируемым имуществом (ст. 323 НК РФ);
- по операциям уступки права требования (ст. 279 НК РФ).

Организации вправе учесть убыток, возникший при реализации имущественных прав (пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Расчёт налоговой базы должен содержать следующие данные:

- 1) период, за который определяется налоговая база;
- 2) сумма доходов от реализации, расходов, связанных с реализацией, и прибыли, полученной в отчётном (налоговом) периоде, в том числе:
 - от реализации товаров собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав;
 - от реализации ценных бумаг, не обращающихся на

организованном рынке;

– от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

– от реализации покупных товаров;

– от реализации основных средств;

– от реализации товаров, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств;

3) сумма внереализационных доходов и расходов.

4.4. Порядок исчисления налога на прибыль

Сумма налога по итогам налогового периода и авансовых платежей по итогам отчётного периода определяется налогоплательщиком самостоятельно (кроме случаев, когда такая обязанность возлагается на налогового агента) (ст. 286 НК РФ).

Налогоплательщики, избравшие в качестве отчётного периода квартал, полугодие и девять месяцев, в течение отчётного периода исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа так:

1) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в I квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода;

2) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во II квартале текущего налогового периода, принимается равной $1/3$ суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчётный период текущего года;

3) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в III квартале текущего налогового периода, принимается равной $1/3$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам I квартала;

4) сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в IV квартале текущего налогового периода, принимается равной $1/3$ разницы между суммой авансового

платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

В соответствии с п. 3 ст. 286 НК РФ, уплачивать только квартальные авансовые платежи по итогам отчётного периода имеют право:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превышали в среднем 3 млн р. за каждый квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);
- участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений;
- по договорам доверительного управления.

Особый порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей установлен для вновь созданных организаций. Они начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации (п. 6 ст. 286 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 287 НК РФ, вновь созданные организации уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчётный период при условии, если выручка от реализации не превышала 1 млн р. в месяц, либо 3 млн р. в квартал.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного ст. 289 НК РФ для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период (ст. 287 НК РФ). Авансовые платежи по итогам

отчётного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых расчётов за соответствующий отчётный период.

Налоговые декларации (налоговые расчёты) в соответствии со ст. 289 НК РФ представляются:

- по итогам налогового периода – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

- по итогам отчётного периода – не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчётного периода.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчётного периода, уплачиваются в срок не - позднее 28-го числа каждого месяца этого отчётного периода.

Обратите внимание: изложенный порядок уплаты налога и авансовых платежей установлен для налога, который исчисляется по ставке 24 %.

4.5. Налоговая декларация по налогу на прибыль

Налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведённых расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Расчёт авансового платежа – письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и/или о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчёты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчётного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для

уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговой декларации по налогу на прибыль и порядок её заполнения утверждены приказом Минфина России от 05.05.2008 № 54н. Приказ вступил в силу с 1 июля 2008г.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Каковы ставки налога на прибыль организации?
2. Определите налоговый период и отчётные периоды по налогу на прибыль организации.
3. Каков порядок исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций?
4. Какие сроки уплаты налога на прибыль предусматривает НК РФ?
5. Сформулируйте определение «налоговая декларация».
6. Сформулируйте определение «авансовый платёж».
7. Перечислите организации, которые по итогам отчётного периода имеют право уплачивать только квартальные авансовые платежи.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Агеева, О.А. ПБУ 18/02: как решить нерешённые задачи / О.А. Агеева // Бухгалтерский учёт. – 2007. – № 20. – С. 51 – 55.
2. Агеева, О.А. Отражение отложенных налогов в отчётности по российским и международным стандартам / О.А. Агеева // Бухгалтерский учёт. – 2007. – № 18. – С. 41 – 46.
3. Боброва, Т.В. Налоговый учёт на предприятиях и в организациях / Т.В. Боброва. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков К», 2008.

4. Братчикова, Н.В. Новый порядок уплаты налога на прибыль организации / Н.В. Братчикова // Право и экономика. – 2002. – № 1. – С. 24 – 33.
5. Бурлакова, О.В. Консолидированный учёт расчётов по налогу на прибыль / О.В. Бурлакова // Бухгалтерский учёт. – 2007. – № 21. – С. 69 – 74.
6. Бутко, Л.А. Как выгоднее учитывать расходы будущих периодов / Л.А. Бутко, Т.А. Ильина // Главбух. – 2003. – № 20. – С. 58 – 66.
7. Волошин, Д.А. Как исчислять налог на прибыль. Комментарий к методическим рекомендациям к главе 25 НК РФ / Д.А. Волошин // Главбух. – 2002. – № 6. – С. 62 – 68.
8. Вихляева, Е.Н. Старые, но действующие льготы по налогу на прибыль / Е.Н. Вихляева // Главбух. – 2002. – № 7. – С. 48 – 53.
9. Гладышева, Ю.П. Как организовать налоговый учёт. 3-е изд., перераб. и доп. / Ю.П. Гладышева. – М. : Бератор-пресс, 2002.
10. Горбачёва, М.С. О налоге на прибыль / М.С. Горбачёва // Налоговый вестник. – 2002. – № 5. – С. 49 – 54.
11. Дёмин, А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения / А.В. Дёмин // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 54 – 63.
12. Дмитриева, Н.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник для вузов / Н.Г. Дмитриева, Д.Б. Дмитриев. – Ростов н/Д. : Феникс, 2004.
13. Джальчинов, Д.Л. Амортизация основных средств, используемых в агрессивной среде / Д.Л. Джальчинов // Бухгалтерский учёт № 24, декабрь 2007. – С. 45 – 48.
14. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогообложения и налогового законодательства / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – СПб. : Питер, 2005.
15. Ефремова, Д.А. Налоговый учёт расходов будущих периодов / Д.А. Ефремова // Главбух. – № 11. – 2002. – С. 49 – 55.

16. Заруцкая, В.Н. Сложные вопросы применения амортизационной премии / В.Н. Заруцкая, Ю.А. Яковлева // Главбух № 17, сентябрь 2006, С. 38 – 44.
17. Качур, О.В. Налоги и налогообложение : учебное пособие / О.В. Качур. – М., 2007.
18. Колчин, С.П. Налогообложение : учебное пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс / С.П. Колчин. – М. : Издательский дом БИНФА, 2008.
19. Королёв, А.Н. Федеральные налоги: новое в законодательстве / А.Н. Королёв // Законодательство и экономика. – 2002. – № 3. – с. 26 – 32.
20. Куликова, Л.И. Налоговый учёт / Л.И. Куликова. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2003.
21. Липатова, В.А. Учёт представительских расходов / В.А. Липатова // Бухгалтерский учёт № 12 июнь 2007. – С. 15 – 19.
22. Макарьева, В.И. Налоговый учёт амортизируемого имущества и расходов на ремонт основных средств / В.И. Макарьева // Налоговый вестник. – 2002. – № 1. – С. 98 – 108.
23. Малявкина, Л.И. Налоговый учёт доходов и расходов / Л.И. Малявкина. – М. : Вершина, 2006.
24. Малявкина, Л.И. Организация налогового учёта / Л.И. Малявкина // Бухгалтерский учёт. – 2002. – № 10. – С. 24 – 37.
25. Малявкина, Л.И. Основы налогового учёта / Л.И. Малявкина. – М. : Вершина, 2005.
26. Мухина, Н.В. Налоговый учёт нормируемых расходов / Н.В. Мухина // Главный бухгалтер. – 2002. – № 10. – С. 62 – 74.
27. Митрохина, Р.Н. Налог на прибыль / Р.Н Митрохина // Налоговый вестник. – 2002. – № 5. – С. 44 – 49.
28. Митюков, Э.С. Как составлять налоговые регистры / Э.С. Митюков // Бухгалтерский учёт. – 2007. – № 112. – С. 50 – 59.
29. Налогообложение внереализационных доходов

согласно главе 25 НК РФ // Налоговый вестник. – 2002. – № 1. – С. 46 – 54.

30. Нестеров, В.В. Налоги и налогообложение : уч.-метод. пособие / В.В. Нестеров. – 2006.

31. Налоги и налогообложение: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности Бухгалтерский учёт, анализ и аудит / под ред. Г.Б. Поляка. – М., 2007.

32. Полякова, Л.Ю. Организация ведения налогового учёта в компьютерных системах / Л.Ю. Полякова // Финансовая газета. – 2002. – № 6. – С. 14–15.

33. Попов, Е.Ю. О составлении и представлении декларации по налогу на прибыль / Е.Ю. Попов // Налоговый вестник. – 2002. – № 2. – С. 92 – 105.

34. Пономарёв, А.И. Налоговое администрирование в российской Федерации : учебное пособие / А.И. Пономарёв. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006.

35. Рабинович, А.М. Некоторые вопросы налогового учёта операций с ценными бумагами / А.М. Рабинович // Бухгалтерский бюллетень. – 2002. – № 4. – С. 52 – 59.

36. Раднаева, Н.В. Какие расходы на рекламу принимаются при налогообложении? / Н.В. Раднаева // Бухгалтерский учёт № 8 апрель 2007. – С. 50 – 53.

37. Ризванова, М.В. Нормируемые расходы и требования ПБУ 18/02 / М.В. Ризванова // Главбух. – 2003, № 22. – С. 64 – 68.

38. Романовская, Т.С. Заполнение декларации по налогу на прибыль за квартал / Т.С. Романовская // Бухгалтерский учёт. – 2002. – № 6. – С. 22 – 33.

39. Рябова, Р.И. Регистры налогового учёта / Р.И. Рябова // Бухгалтерский бюллетень. – 2002. – № 3. – С. 57 – 64.

40. Рябова, Р.И. Налоговый учёт в свете главы 25 НК РФ / Р.И. Рябова // Бухгалтерский бюллетень. – 2001. – № 11. – С. 33 – 42.

41. Сапелкина, А.А. Налоговый учёт доходов и расходов: принципы и подходы к организации / А.А. Сапелкина // Финансы. – 2002. – № 4. – С. 30 – 34.

42. Система налогового учёта, рекомендуемая МНС РФ для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 НК РФ // Экономика и жизнь. – 2001. – № 52. (Прил.).

43. Смирнова, А.В. Новое в исчислении налога на прибыль / А.В. Смирнова // Бухгалтерский учёт. – 2007. – № 24. – С. 21 – 23.

44. Соколов, А.В. Практические рекомендации по переходу на новый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль / А.В. Соколов // Главбух. – 2002. – № 2. – С. 73 – 83.

45. Соколов, Я.В. Влияние учётной политики на финансовый результат / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учёт. – 2008. – № 24. – С. 43 – 48.

46. Сроки уплаты налога на прибыль за переходный период // Бухгалтерский бюллетень. – 2002. – № 5. – С. 6 – 8.

47. Сухов, М.В. Амортизация основных средств и нематериальных активов / М.В. Сухов // Главный бухгалтер. – 2002. – № 5. – С. 53 – 61.

48. Сухов, М.В. Как организовать налоговый учёт? / М.В. Сухов // Главбух. – 2002. – № 3. – С. 60 – 66.

49. Сухов, М.В. Налоговый учёт резервов по сомнительным долгам / М.В. Сухов // Главбух. – 2002. – № 9. – С. 63 – 70.

50. Семёнова, Ю.С. Амортизация основных средств, приобретённых в 2002 году / Ю.С. Семенова // Главбух. – 2002. – № 7. – С. 54 – 62.

51. Сухов, М.В. Налоговый учёт расходов на сырьё и материалы / М.В. Сухов // Главбух. – 2002. – № 6. – С. 43 – 50.

52. Сухов, М.В. Налоговый учёт операций по реализации и списанию основных средств / М.В. Сухов // Главбух. – 2002. – № 8. – С. 57 – 62.

53. Сухов, М. В. Налоговый учёт основных средств и нематериальных активов / М.В. Сухов // Главбух. – 2002. – № 4. – С. 51 – 57.

54. Скрипниченко, В.А. Налоги и налогообложение : учебное пособие / В.А. Скрипниченко. – СПб. : Питер; М. :

Издательский дом БИНФА, 2008.

55. Смирнова, С.А. Учётная и налоговая политика организации / С.А. Смирнова. – 2-е изд., перераб. и доп.

56. Учётная политика предприятия на 2002 год // Главбух. – 2002. – № 2. – С. 12 – 27.

57. Смирнова, С.А. Налоговый учёт при реконструкции и модернизации основных средств / С.А. Смирнова. // Бухгалтерский учёт № 19, октябрь 2007. – С. 24 – 30.

58. Урусова, О. Как с помощью резервов оптимизировать налог на прибыль / О. Урусова // Налоговое планирование. – № 7, июнь 2006.

59. Уфременко, Д.А. Налоговый учёт расходов будущих периодов / Д.А. Уфременко // Главбух. – 2002. – № 11. – С. 49 – 55.

60. Филиппович, А.В. Региональная политика в области налогообложения: связь налоговой нагрузки с экономическим ростом / А.В. Филиппович // Вестник Московского Университета. – 2002. – № 2. – С. 12 – 23.

61. Хабарова, Л.П. Общие принципы налогового учёта в 2002 году / Л.П. Хабарова // Бухгалтерский бюллетень. – 2002. – № 2. – С. 55 – 59.

62. Чипуренко, Е.В. Налоговая отчётность организации по налогу на прибыль / Е.В. Чипуренко // Бухгалтерский учёт. – 2008. – № 2. – С. 22 – 32.

63. Чипуренко, Е.В. Отложенные налоги: учёт и отражение в отчётности : учебное пособие / Е.В. Чипуренко. – 2008.

64. Оганесов, А.Р. Как доказать налоговой инспекции право на амортизационную премию // Главбух № 15, 2006. – С. 48 – 51.

65. [http:// www. budgetrf. ru.](http://www.budgetrf.ru) – Мониторинг экономических показателей.

66. [http:// www. businesspress.ru](http://www.businesspress.ru) – Деловая пресса.

67. [http:// www. garant.ru](http://www.garant.ru) – Гарант.

68. [http:// www. rbc. ru](http://www.rbc.ru) – РосБизнесКонсалтинг (материалы аналитического и обзорного характера).



69. [www. kodeks. Ru](http://www.kodeks.ru)
70. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2009.