

Г.Г. Печеникова
Д.А. Одаховская

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Г.Г. Печеникова
Д.А. Одаховская

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Учебное пособие

Иркутск
Издательство Байкальского государственного университета
2019

УДК 657.1:336.2(075.8)

ББК 65.052я7

ПЗ1

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензенты канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская
 канд. экон. наук, доц. Н.В. Кузнецова

Печенникова Г.Г.

ПЗ1 Налоговый учет доходов и расходов [Электронный ресурс] : учеб.
пособие / Г.Г. Печенникова, Д.А. Одаховская. – Иркутск : Изд-во БГУ,
2019. – 117 с. – Режим доступа: lib-catalog@bgu.ru.

Пособие содержит курс лекций, контрольные вопросы, тесты, задания, ситуационные задачи для закрепления теоретических знаний на практике.

Предназначено для обучающихся по направлению подготовки *Экономика*.

УДК 657.1:336.2(075.8)

ББК 65.052я7

© Печенникова Г.Г., 2019
© Одаховская Д.А., 2019
© Издательство БГУ, 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
1. Общие вопросы организации налогового учета	6
1.1. Введение в налоговый учет	6
1.2. Характеристика налоговой системы	7
Контрольные вопросы	9
2. Сущность, принципы, модели налогового учета	11
2.1. Определение и задачи налогового учета	11
2.2. Принципы налогового учета	14
2.3. Различия в нормативном регулировании бухгалтерского и налогового учета	16
2.4. Модели налогового учета	26
2.5. Регистры налогового учета	30
Контрольные вопросы	32
Практическое задание	33
3. Налоговый учет доходов организации	35
3.1. Порядок признания и классификация доходов	35
3.2. Налоговый учет доходов от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	41
3.3. Налоговый учет внереализационных доходов	45
Контрольные вопросы	52
Практическое задание	52
4. Налоговый учет расходов организации	56
4.1. Порядок признания расходов в налоговом учете	56
4.2. Классификация расходов	63
4.3. Налоговый учет расходов на производство и реализацию	65
4.4. Налоговый учет внереализационных расходов	70
4.5. Нормируемые расходы в налоговом учете	72
Контрольные вопросы	78
Практическое задание	79
5. Учетная политика для целей налогового учета	88
5.1. Сущность и необходимость учетной политики для целей налогообложения	88
5.2. Основные элементы учетной политики	93
5.3. Порядок оформления учетной политики	94
Контрольные вопросы	95
6. Порядок составления деклараций по налогу на прибыль и их представление	97
6.1. Определение и общие правила представления налоговых деклараций	97
6.2. Порядок внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию ...	100
Контрольные вопросы	101
Практическое задание	101
Тесты для самоподготовки	109
Ситуационные задачи	113

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии с нормами закона «О бухгалтерском учете» экономические субъекты обязаны вести бухгалтерский учет с целью формирования достоверной информации о финансовом положении организации и результатах финансово-хозяйственной деятельности. На основании сформированной информации составляется бухгалтерская отчетность согласно требованиям нормативных документов в области регулирования бухгалтерского учета.

Обязанность ведения налогового учета с целью определения налоговой базы для расчета налога на прибыль определена налоговым законодательством.

Налоговый учет должен вестись применительно к тем налогам, налоговая база которых не может быть определена на основании данных бухгалтерского учета.

В ст. 313 НК РФ определено, что налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем (отчетном) периоде, сумму остатков расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также суммы задолженности по расчетам с бюджетом.

Система налогового учета, в отличие от бухгалтерского учета, не регламентирована законодательно. В соответствии со ст. 313 НК РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового законодательства от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом руководителя.

Несмотря на требования вышеуказанных норм ст. 313 НК РФ, было бы неправильным вести налоговый учет только в случае, если он отличается от бухгалтерского учета. Для определения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль необходима учетная информация обо всех видах доходов и расходов организации, а не только выборочные данные, подлежащие корректировке в целях налогового учета.

В соответствии со ст. 1 гл. 1 НК РФ, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. НК РФ устанавливает систему нало-

гов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ. Законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с НК РФ. Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются Налоговым кодексом РФ. Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления, органы государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Министерство финансов Российской Федерации, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, органы государственных внебюджетных фондов издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах.

1. Общие вопросы организации налогового учета

1.1. Введение в налоговый учет.

1.2. Характеристика налоговой системы.

Контрольные вопросы.

1.1. Введение в налоговый учет

Налоговый учет является частью информационной системы экономической деятельности предприятий, который формируется в целях определения доли изъятий доходов в пользу государственного бюджета.

Бухгалтерский учет формируется в настоящее время преимущественно на основе экономического права, а налоговый учет – на основе административного права, поэтому возникло разделение двух видов учета.

Бухгалтерский учет предполагает полное и достоверное отражение экономической сущности хозяйственной деятельности предприятия и ее финансового результата. Что позволяет инвестору принять решение о выгодности инвестиций и оценить степень предпринимательского риска.

Налоговый учет предполагает соответствие хозяйственной деятельности административным нормам, исходя из которых они обязаны рассчитывать отчисления в бюджет. Иначе налоговые органы могут предъявить санкции, вплоть до банкротства юридического лица.

При формировании методики ведения налогового учета необходимо решить следующие задачи:

- 1) сохранить преемственность и наработки бухгалтерского учета;
- 2) разработать порядок оформления налоговых расчетов в течение налогового периода, чтобы избежать корректировок при составлении отчетности;
- 3) создать механизм стыковки бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтерский и налоговый учет имеют единую информационную базу – первичные документы.

Специальные положения по налоговому учету содержания, кроме главы 25, в других главах НК РФ. Законодательство предполагает ведение налогового учета по каждому установленному налогу.

Согласно гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ и услуг) на территории РФ. Под реализацией понимается передача права собственности на возмездной и безвозмездной основе.

Основными документами налогового учета являются счета-фактуры, книга покупок, книга продаж.

Если организация занимается деятельностью, облагаемой НДС по ставкам 0 и 18 %, то она должна выбрать вариант ведения налогового учета входного НДС.

1-й вариант. Раздельный учет сумм входного НДС организуется на уровне первичных учетных документов или счетов-фактур. При этом необхо-

димо четко разделить хозяйственные операции, облагаемые НДС по разным ставкам.

2-й вариант. Общую сумму входного НДС можно пропорционально делить между операциями, облагаемыми НДС по разным ставкам. При этом в учетной политике для целей налогообложения следует прописать методику и порядок расчета коэффициента распределения.

Налоговый учет необходимо вести, даже в том случае если данных бухгалтерского учета достаточно для исчисления налога на прибыль (письмо МФ РФ от 1 августа 2007 г. № 03-03-06/1/531).

В настоящее время существуют значительные несовпадения между требованиями документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и положениями налогового законодательства.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (приказ МФ № 180 от 1 июля 2004 г.) говорится, что налоговый учет следует ориентировать на данные бухгалтерского учета.

Ведение налогового учета – сложная и трудоемкая работа, проблемы с дублированием учетного процесса, ростом затрат на приобретение программных продуктов и привлечение дополнительных работников.

Дискуссии о необходимости сближения бухгалтерского и налогового учета не прекращаются с 2002 г.

Однако сблизить эти два вида учета до состояния тождественности не получится. Совершенствование системы бухгалтерского учета, ориентированная на более широкое применение международных стандартов бухгалтерского учета, порождает несовпадение в признании доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Кроме того, государство не может себе позволить взимать налог с дохода, полученного по правилам бухгалтерского учета, которые позволяют принимать в уменьшение дохода любые, необходимые, по мнению организации, расходы (в том числе и те, которые не связаны с производственной деятельностью).

1.2. Характеристика налоговой системы

Правовая база налоговой системы РФ заложена в первой части НК РФ, которая устанавливает принципы формирования и функционирования налоговой системы, определяет порядок введения, изменения и отмены налогов.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов.

Основные принципы налоговой системы выражаются в следующем (ст. 3 НК РФ):

– каждое физическое и юридическое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы, законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения;

– налоги должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными;

– налоги не могут иметь дискриминационный характер;

– не допускается установление различных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц и места происхождения капитала;

– при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения; каждый налогоплательщик должен точно знать, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить;

– все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Налогом, согласно п. 1 ст. 8 НК РФ, является обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств.

Для правильного начисления налога необходимо знать, как минимум его основные характеристики:

1) источник платежа, т.е. статью, на которую списываются затраты на данный налог, и которая определяет запись на счетах бухгалтерского учета;

2) базу платежа, т.е. количественную величину объекта налогообложения;

3) ставку налога, т.е. долю изъятия объекта налогообложения;

4) порядок признания доходов и расходов.

Правила исчисления и уплаты конкретных налогов регламентируются частью второй НК РФ.

Действующие нормативные акты позволяют для некоторых типов организаций и видов налогов осуществлять по выбору организации один из двух видов их учета:

– по методу начисления, т.е. определять суммы и осуществлять платеж по мере реализации товаров, работ, услуг;

– по кассовому методу, т.е. начислять налоги по мере поступления выручки за реализованные товары.

Для налогов, занимающих значительный вес в формировании доходной части бюджета, установлен особый режим взыскания, характеризующийся обязательными внесениями авансовых платежей. В частности, это касается и налога на прибыль. При подведении итогов налогового периода авансовые платежи идут в зачет налогоплательщикам.

За несоблюдение установленных правил, совершение налоговых правонарушений установлена ответственность (за нарушение сроков постановки на налоговый учет ст. 116; непредставление налоговой декларации ст. 119; нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120)).

Налог на прибыль является довольно сложным с точки зрения исчисления налогов.

Налогоплательщиками согласно ст. 19 НК РФ признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК возложена обязанность уплачивать налоги.

В соответствии со ст. 246 НК РФ плательщиками налога на прибыль признаются:

– российские организации;

– иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

От налогоплательщиков налога на прибыль необходимо отличать налоговых агентов по налогу на прибыль.

Согласно ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налога в бюджет.

Необходимо помнить, что налоговыми агентами по налогу на прибыль являются российские организации, в том числе перешедшие на уплату ЕНВД или на упрощенную систему налогообложения.

Обязанность по удержанию налога на прибыль предусмотрена в трех случаях:

1) при выплате дохода от долевого участия в порядке, предусмотренном ст. 275 НК РФ;

2) при выплате доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению подп. 1 п. 5 ст. 281 НК РФ;

3) при выплате дохода иностранным организациям в порядке, предусмотренном ст. 309–310 НК РФ.

Налоговым периодом согласно ст. 55 НК признается период времени, по окончании которого определяется налоговая база и рассчитывается подлежащая уплате сумма налога.

Понятие налогового и отчетного периода для целей налогообложения прибыли дано в ст. 285 НК. Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Однако существует ряд исключений при определении налогового периода в зависимости от даты создания, ликвидации или реорганизации организаций (ст. 55 НК).

Отчетным периодом являются: первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т.д.

Одним из основных элементов налогообложения является налоговая ставка. Согласно п. 1 ст. 53 НК, налоговая ставка, это величина (%) налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки по налогу на прибыль определены ст. 284 НК РФ.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятия «налоговый учет».
2. Назовите задачи налогового учета.
3. Назовите задачи бухгалтерского учета.
4. Назовите основные принципы налоговой системы.
5. Назовите основные принципы бухгалтерского учета.
6. Дайте определение понятия «налоговая система».

7. Каким документом определяется перечень налогов в РФ.
8. Дайте определение понятия «налог».
9. Назовите основные характеристики налога.
10. Каким документом регламентируется порядок исчисления и уплаты налогов?
11. Поясните понятие «начисление налога кассовым методом».
12. Назовите методы начисления налогов.
13. Поясните понятие «авансовый платеж».
14. Каким документом установлена ответственность за налоговые правонарушения?
15. Кто является налогоплательщиком?
16. Кто является плательщиком налога на прибыль?
17. Поясните понятие «налоговый агент».
18. Что такое налоговый период?
19. Что такое отчетный период?
20. Что такое налоговая ставка?

2. Сущность, принципы, модели налогового учета

- 2.1. Определение и задачи налогового учета.
- 2.2. Принципы налогового учета.
- 2.3. Различие в нормативном регулировании бухгалтерского и налогового учета.
- 2.4. Модели налогового учета.
- 2.5. Регистры налогового учета.

2.1. Определение и задачи налогового учета

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

Под налоговым учетом, согласно ст. 313 НК, понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным НК РФ.

Налоговый учет, как система методов и средств, позволяющих определить финансовый результат для целей налогообложения, существовал и до принятия гл. 25 НК. Различия или противоречия между правилами бухгалтерского и налогового учета на практике устранялись с помощью системы корректировок финансового результата, полученного по данным бухгалтерского учета, существуют даже фактически налоговые (хотя и в рамках бухгалтерского учета) первичные документы и регистры: счета-фактуры, книги покупок и продаж.

Окончательного разрыва между бухгалтерским и налоговым учетом пока не произошло, поскольку налогооблагаемая база по ряду налогов (налог на имущество, НДФЛ) формируется по данным бухгалтерского учета.

Целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Налоговый учет должен обеспечивать информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога.

Налоговый учет как система обобщения информации для определения базы по налогу на прибыль введен законодательно.

Рассмотрим сходства и различия между системой бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтерский учет представляет собой системы формирования документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета (факты хозяйственной жизни, активы, обязательства и т.д.). Основными этапами бухгалтерского учета являются сбор, регистрация и обобщение информации.

Сбор и регистрация информации осуществляются путем документирования хозяйственных операций. Первичные документы обеспечивают сплошное и непрерывное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском

учете. Этап обобщения информации, содержащейся в первичных учетных документах, заключается в ее накоплении и систематизации в регистрах бухгалтерского учета с помощью бухгалтерских счетов и двойной записи. Информация о хозяйственных операциях, произведенных за определенный период времени, из регистров бухгалтерского учета переносится в сгруппированном виде в бухгалтерские отчеты.

Налоговый учет состоит только из этапа обобщения информации. Сбор и регистрация информации путем ее документирования осуществляется в системе бухгалтерского учета. Этапы учетного процесса представлены на рис. 1.

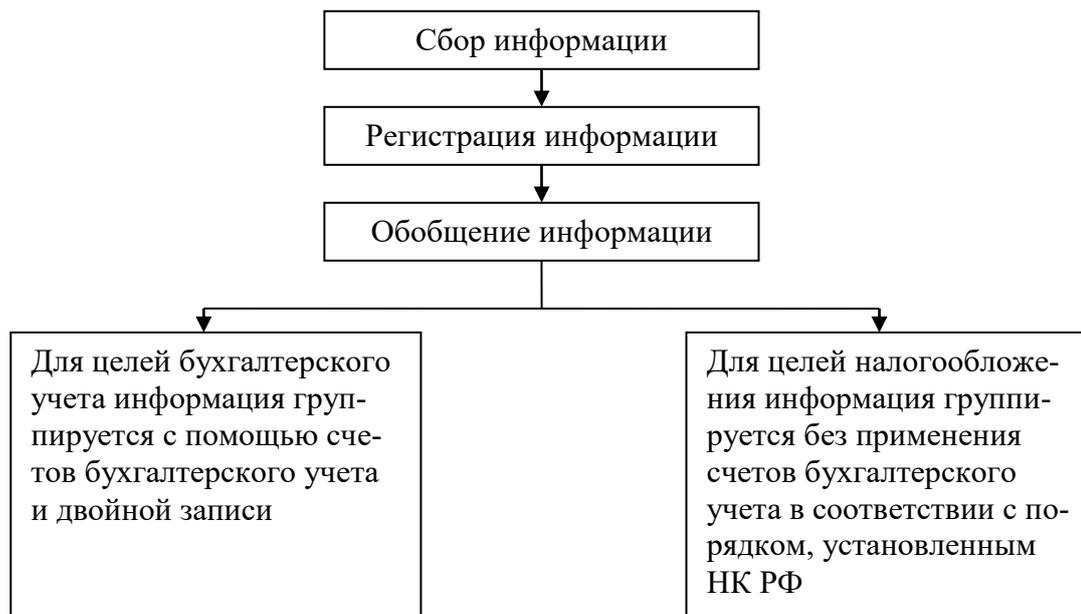


Рис. 1. Этапы учетного процесса

Таким образом, в основе налогового учета лежат первичные учетные документы, включая бухгалтерские справки. Требования к оформлению первичных учетных документов установлены ст. 9 федерального закона «О бухгалтерском учете» 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, согласно которой каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание факта хозяйственной жизни; измерители операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение операции и правильность ее оформления; личные подписи названных лиц. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания.

На основе первичных документов производится обобщения информации в бухгалтерском и налоговом учете. На этом этапе и проявляются различия в системах бухгалтерского и налогового учета, поскольку принципы обобщения информации в них не совпадают, различны правила квалификации и классифи-

кации амортизируемого имущества, способы оценки материальных запасов, незавершенного производства, порядок распределения расходов.

Налоговый учет ведется только в отношении тех операций, для которых НК РФ устанавливает порядок учета, отличный от правил бухгалтерского учета.

Система налогового учета должна быть организована налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. последовательное применение от одного налогового периода к другому.

Налогоплательщик вправе выбрать вариант ведения налогового учета: на основании бухгалтерских регистров (где уже проведена группировка данных первичных учетных документов по определенным признакам), либо на основании данных первичных документов. Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, то в них следует внести дополнительные реквизиты. Организация может разработать систему аналитических регистров налогового учета, которые раскрывают порядок формирования налоговой базы.

Целесообразно выбрать такую модель налогового учета, которая позволит максимально использовать информацию, накопленную в системе бухгалтерского учета, для расчета налоговой базы по налогу на прибыль.

Элементами налогового учета в соответствии с налоговым законодательством являются: первичные учетные документы; аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы.

Цель налогового учета определяется интересами пользователей информации. Пользователи информации, формируемой в налоговом учете, делятся на две основные группы: внутренние и внешние.

Внутренними пользователями является администрация организации. По данным налогового учета внутренние пользователи могут проанализировать непроизводительные расходы, которые не учитываются для целей налогообложения, наметить пути оптимизации налогооблагаемой прибыли.

Внешними пользователями информации, формируемой в налоговом учете, являются налоговые службы. Налоговые органы производят оценку правильности формирования налоговой базы, налоговых расчетов, контролируют поступление налогов в бюджет.

Статьей 313 НК РФ определены задачи налогового учета. В нем должна быть сформирована следующая информация:

- о суммах доходов и расходов в отчетном (налоговом) периоде;
- о доле расходов, учитываемых для целей налогообложения в отчетном (налоговом) периоде;
- о сумме расходов будущих периодов, подлежащих отнесению на расходы в следующих отчетных (налоговых) периодах;
- о создаваемых резервах;
- о состоянии расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.

Таким образом, объектами налогового учета являются доходы и расходы организации, учитываемые для целей налогообложения. Путем сопоставления доходов и расходов определяется прибыль (или убыток).

Согласно ст. 247 НК РФ прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При этом расходы для целей налогообложения подразделяются на расходы, учитываемые в текущем отчетном (налоговом) периоде, и расходы, учитываемые в будущих периодах. Согласно требованиям налогового законодательства к расходам, учитываемым в будущих периодах, относятся:

- убытки, полученные от реализации основных средств, налогоплательщик обязан установить расходы будущих периодов, которые впоследствии будут отнесены в состав текущих расходов периода;
- расходы на НИОКР;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества.

Эти расходы, осуществленные в текущем периоде, учитываются при расчете налоговой базы в последующие отчетные периоды.

Задачей налогового учета является определение доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде. В связи с этим необходимо подразделять расходы, связанные с производством и реализацией, на прямые и косвенные. Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего периода. Прямые расходы подлежат распределению на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном периоде. В связи с этим необходимо установить методы оценки на конец текущего периода остатков незавершенного производства, готовой продукции, остатков отгруженной, но не реализованной продукции.

С учетом требований гл. 25 НК РФ налогоплательщик вправе формировать резервы предстоящих расходов: на гарантийный ремонт и обслуживание, на предстоящие ремонты основных средств, на оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

2.2. Принципы налогового учета

Принципы бухгалтерского и налогового учета представляют собой перечень основных, исходных положений научной теории формирования информации. Принципы налогового учета несколько отличаются от принципов бухгалтерского учета. Так, фундаментальным в бухгалтерском учете является принцип двойной записи. В налоговом учете этот принцип не применяется.

В главе 25 Налогового кодекса РФ нашли отражение следующие принципы ведения налогового учета:

- принцип денежного измерения;
- принцип имущественной обособленности;
- принцип непрерывности деятельности организации;

- принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления);
- принцип последовательности применения норм и правил налогового учета;
- принцип равномерности признания доходов и расходов.

Принцип денежного измерения сформулирован в ст. 249 и 252 НК РФ. Согласно ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), или имущественных прав, выраженных в денежной и (или) натуральной формах. Как следует из ст. 252 НК РФ, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. В налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, представленная в денежном выражении.

В соответствии с принципом имущественной обособленности имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. В налоговом учете этот принцип декларируется в отношении амортизируемого имущества. Так, согласно ст. 256 НК РФ амортизируемым признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности, которые принадлежат налогоплательщику на праве собственности. Одним из основных условий включения имущества в состав амортизируемого для целей налогообложения является наличие у налогоплательщика прав собственности на это имущество.

Согласно принципу непрерывности деятельности организации, учет должен вестись непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации. Этот принцип в налоговом учете используется при определении порядка начисления амортизации имущества. Так, ст. 259 НК РФ устанавливает, что если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована таким образом, что налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация не начисляется с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация или реорганизация.

Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) в налоговом учете является доминирующим. Согласно ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Соответственно ст. 272 НК РФ определено, что расходы, принимаются для целей налогообложения, в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени, фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Статьей 313 НК РФ установлен принцип последовательности применений норм и правил налогового учета, согласно которому нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Этот принцип распространяется на все объекты налогового учета. Вместе с тем выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации

применяется в отношении объекта амортизируемого имущества и не может быть изменен не только в течение налогового периода, но и в течение всего периода начисления амортизации по этому имуществу.

Принцип равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов отражен в ст. 271 и 272 НК РФ. Так, в ст. 271 НК РФ установлено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Согласно ст. 272 НК РФ в случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности, признается доход и расход. Таким образом, данный принцип предполагает отражение для целей налогообложения расходов в том же отчетном (налоговом) периоде, что и доходов, для получения которых они были произведены.

2.3. Различия в нормативном регулировании бухгалтерского и налогового учета

Порядок ведения налогового учета доходов и расходов регулируется налоговым кодексом РФ. Порядок ведения бухгалтерского учета доходов и расходов установлен стандартами бухгалтерского учета: ПБУ 9/1999 «Доходы организации» и ПБУ 10/1999 «Расходы организации». При этом правила учета доходов и расходов для целей налогообложения не всегда совпадают с правилами, установленными в нормативных документах, регламентирующих бухгалтерский учет.

Рассмотрим различия в методологии ведения бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов.

1. Классификация доходов.

В бухгалтерском учете доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы (п. 4 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

В налоговом учете доходы подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы (п. 1 ст. 248 НК РФ).

2. Признание доходов от реализации (выручки от продажи).

Пунктом 12 ПБУ 9/99 установлено пять условий признания выручки в бухгалтерском учете (методом начисления):

- 1) организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что произойдет увеличение экономических выгод организации;
- 4) право собственности перешло к организации покупателю;

5) расходы по продаже могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности выручка может признаваться по мере поступления денежных средств от покупателей (кассовым методом).

В налоговом учете поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей налогообложения в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов: кассового метода или метода начисления (п. 2 ст. 249 НК РФ).

3. Признание доходов от долевого участия в других организациях.

В бухгалтерском учете в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, указанные доходы включаются в состав выручки от продаж (п. 5 ПБУ 9/99).

В налоговом учете указанные доходы признаются в составе внереализационных доходов (п. 1 ст. 250 НК РФ).

4. Порядок учета безвозмездно полученного имущества.

В бухгалтерском учете активы, полученные безвозмездно, принимаются к учету по текущей рыночной стоимости (п. 10.3 ПБУ 9/99). В бухгалтерском учете безвозмездно полученные активы отражаются на счете 98 «Доходы будущих периодов» в момент получения. Включение их стоимости в состав прочих доходов текущего периода производится по мере начисления амортизации или использования.

В налоговом учете текущая рыночная стоимость безвозмездно полученного имущества признается в полной сумме в составе внереализационных доходов текущего периода.

Оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен на дату подписания акта приемки-передачи имущества (п. 8 ст. 250, подп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ).

5. Поступления, не признаваемые доходами (доходы, не учитываемые при определении налоговой базы).

В бухгалтерском учете поступления, не признаваемые доходами, установлены п. 3 ПБУ 9/99: суммы НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин; суммы полученных авансов, задатка, предварительной оплаты; суммы по договорам комиссии, агентским договорам в пользу агента, принципала; возврат кредита, займа.

Перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения установлен ст. 251 НК РФ, он значительно шире перечня, установленного ПБУ 9/99.

6. Классификация расходов.

В бухгалтерском учете расходы подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

В налоговом учете расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и на внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

7. Признание расходов.

Пунктом 16 ПБУ 10/99 установлено три условия признания расходов. Если в отношении таких расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательства, обычаями делового оборота;

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что произойдет уменьшение экономических выгод организации.

В налоговом учете расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ) в налоговом периоде.

8. Классификация расходов, связанных с производством и реализацией.

В соответствии с п. 8, 10 ПБУ 10/99 указанные расходы группируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Указанные расходы учитываются по элементам и статьям затрат. Правила учета затрат в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

В налоговом учете расходы подразделяются на: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ).

При использовании метода начисления указанные расходы подразделяются на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ).

9. Нормируемые расходы.

В бухгалтерском учете на уровне законодательства расходы не нормируются. Внутренними локальными документами организация устанавливает нормы и нормативы, механизм организации внутреннего контроля за расходами.

В налоговом учете установлены расходы, принимаемые в пределах норм подп. 5, 11, п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ это: суммы подъемных, расходы на содержание служебного транспорта, расходы на рекламу.

10. Порядок списания косвенных расходов.

В бухгалтерском учете косвенные расходы распределяются между отдельными видами продукции в соответствии с выбранной базой распределения расходов. Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) полностью в отчетном

году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9 ПБУ 10/99).

Для целей налогообложения косвенные расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

11. Отражение расходов на создание резервов под обесценение вложений в ценные бумаги.

В бухгалтерском учете включаются в состав прочих расходов (ПБУ 10/99 п. 11).

В налоговом учете относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения, за исключением сумм отчислений в резервы, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг (п. 10 ст. 270 НК РФ).

12. Отражение расходов на создание резервов по сомнительным долгам.

В бухгалтерском учете включаются в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99). Порядок образования резервов установлен п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34 н.

Для целей налогообложения включаются в состав внереализационных расходов (п. 3 ст. 266 НК РФ). Порядок образования резервов определен ст. 266 НК РФ. В отличие от правил бухгалтерского учета, установлен ряд норм и ограничений при формировании резервов по сомнительным долгам.

13. Выбытие активов, не признаваемое расходами (расходы, не учитываемые в целях налогообложения).

В бухгалтерском учете выбытие активов, не признаваемое расходами, установлено п. 3 ПБУ 10/99 (в связи с приобретением внеоборотных активов, вклады в уставные капиталы, по договорам комиссии и т.д.).

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения, установлены ст. 270 НК РФ. Перечень этих расходов значительно шире перечня, установленного ПБУ 10/99.

При определении налоговой базы согласно ст. 270 НК РФ не учитываются следующие расходы:

1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;

3) в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;

4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

5) в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объек-

тов основных средств, за исключением расходов, указанных в п. 9 ст. 258 настоящего кодекса;

6) в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. 255, 263 и 291 настоящего кодекса;

7) в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в ст. 255 настоящего кодекса;

8) в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитором сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 269 настоящего кодекса;

9) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров;

10) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг в соответствии со ст. 300 настоящего кодекса;

11) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

12) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

13) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со ст. 275.1 настоящего кодекса;

14) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

15) в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);

16) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;

17) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 настоящего кодекса;

18) в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов цен;

19) в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с настоящим кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено настоящим Кодексом;

20) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;

21) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

23) в виде сумм материальной помощи работникам;

24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

26) на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

27) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

28) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

29) на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления

работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;

30) в виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента;

31) в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

32) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам в соответствии с подп. 21 п. 1 ст. 251 настоящего кодекса;

33) в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 настоящего кодекса;

34) на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством Российской Федерации;

35) в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;

36) в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме указанных в подп. 29 и 30 п. 1 ст. 264 настоящего кодекса;

37) на замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции, помимо расходов и потерь, указанных в подп. 43 и 44 п. 1 ст. 264 настоящего кодекса;

38) в виде представительских расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 настоящего кодекса;

39) в виде расходов, предусмотренных абзацем шестым п. 3 ст. 264 настоящего кодекса;

40) на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на иные виды рекламы, не предусмотренные абз. 2–4 п. 4 ст. 264 настоящего кодекса, сверх установленных абз. 5 п. 4 ст. 264 настоящего кодекса предельных норм;

41) в виде сумм отчислений в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций, Российский фонд технологического развития, а также в иные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированные в по-

рядке, предусмотренном федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», сверх сумм отчислений, предусмотренных п. 3 ст. 262 настоящего кодекса;

42) отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;

43) в виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель;

44) в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

44.1) в виде стоимости имущества (работ, услуг), полученного в соответствии с подп. 30 п. 1 ст. 251 настоящего кодекса, а также стоимости имущества, приобретаемого (создаваемого) за счет указанных средств, в том числе при дальнейшей реализации этого имущества;

44.2) в виде расходов, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенных за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

44.3) в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

44.4) в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд Российской Федерации и (или) другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию;

44.5) расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием и эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

44.6) расходы банка развития – государственной корпорации;

44.7) понесенные налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», включая расходы, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, архитектурно-строительным проектированием, со строительством, с реконструкцией и организацией эксплуатации олимпийских объектов;

44.8) в виде сумм вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров;

44.9) расходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с федеральным законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» некоммерческой организации, понесенные в связи с размещением временно свободных денежных средств;

44.10) в виде выплат потерпевшему, осуществленных в порядке прямого возмещения убытков в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств страховщиком, который застраховал гражданскую ответственность потерпевшего;

45) иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 настоящего Кодекса.

14. Отражение расходов на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и иных аналогичных.

В бухгалтерском учете признаются прочими расходами.

В налоговом учете к расходам, не учитываемым в целях налогообложения.

15. Порядок учета процентов по долговым обязательствам.

Затраты по займам и кредитам в бухгалтерском учете признаются прочими расходами. Затраты по займам и кредитам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству инвестиционного актива, включаются в стоимость этого актива. Предельного размера расходов в виде процентов, относимых к прочим расходам, не установлено.

Для целей налогообложения расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа относятся к внереализационным расходам (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Порядок признания процентов, начисленных по долговому обязательству любого вида, определен ст. 269 НК РФ. Установлена предельная величина процентов, признаваемых расходами. Размер начисленных процентов не должен существенно отклоняться от среднего уровня процентов, выданных в том же периоде на сопоставимых условиях.

16. Определение стоимости материально-производственных запасов.

Перечень затрат, включаемых в фактическую бухгалтерскую стоимость запасов, установлен п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и значительно шире перечня, установленного ст. 254 п. 2 НК РФ, в связи с чем могут быть расхождения в стоимости запасов в бухгалтерском и налоговом учете.

17. Перечень затрат, определяющих первоначальную стоимость основных средств.

Состав расходов, включаемых в первоначальную стоимость основных средств установлен п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и значительно ши-

ре перечня, установленного ст. 257 НК РФ, в связи с чем могут быть расхождения в стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

18. Способы начисления амортизации основных средств.

В бухгалтерском учете предусмотрено четыре способа начисления амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему продукции (работ) (п. 18 ПБУ 6/01).

В налоговом учете предусмотрены два метода начисления амортизации: линейные и нелинейный. Кроме этого в налоговом учете может быть применена амортизационная премия.

19. Перечень имущества, по которому не начисляется амортизация.

В бухгалтерском учете установлен п. 17 ПБУ 6/01. Не подлежат амортизации в бухгалтерском учете. Объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются.

В налоговом учете перечень не подлежащих амортизации объектов установлен п. 2 ст. 256 НК РФ. Этот перечень шире перечня, установленного ПБУ 6/01.

20. Отражение убытка от реализации основных средств.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражается в отчетном периоде, к которому они относятся. Убыток подлежит зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих расходов (п. 31 ПБУ 6/01).

Для целей налогообложения полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

21. Классификация и амортизация нематериальных активов.

В бухгалтерском учете согласно ПБУ 14/2008 «Учет нематериальных активов» к нематериальным активам, в отличие от ст. 257 НК РФ, относят деловую репутацию.

В бухгалтерском учете предусмотрены три возможных способа начисления амортизации нематериальных активов: линейный, уменьшаемого остатка, пропорционально объему производства.

В налоговом учете два метода (п. 1 ст. 259 НК РФ): линейный и нелинейный.

22. Способы оценки незавершенного производства.

В бухгалтерском учете незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, при единичном производстве продукции – по фактически произведенным затратам (п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

В налоговом учете под незавершенным производством понимается продукция частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций, предусмотренных технологическим процессом. В незавершенное производство включаются законченные, но не принятые заказчиком работы, услуги.

Оценка остатков незавершенное производства на конец месяца производится на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем месяце готовую продукцию. Порядок распределения прямых расходов устанавливается в учетной политике для целей налогового учета и должен применяться в течение не менее двух налоговых периодов.

Если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции невозможно, следует в учетной политике самостоятельно прописать механизм распределения прямых расходов с применением экономически обоснованных показателей.

Оценка остатков готовой продукции на складе на конец месяца определяется как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало месяца, плюс сумма прямых за месяц (за минусом суммы прямых затрат на остаток НП) на выпуск продукции, и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в отчетном месяце продукцию.

Оценка остатков отгруженной, но нереализованной на конец текущего месяца продукции должна быть определена как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на отгруженную продукцию в текущем месяце и суммой прямых затрат, приходящейся на реализованную в текущем месяце продукцию.

Все перечисленные различия приводят к необходимости определить какие приемы и методы налогового и бухгалтерского учета не совпадают, и по этим объектам вести дополнительно налоговый учет.

2.4. Модели налогового учета

Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить возможность непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности, систематизации данных фактов и формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль.

Налоговым законодательством предусмотрены различные варианты обобщения информации для целей налогообложения. Для систематизации и накопления информации о доходах и расходах, формирующих налоговую базу могут быть использованы:

- регистры бухгалтерского учета;

- регистры бухгалтерского учета, дополненные необходимыми реквизитами (при недостаточности информации для определения налоговой базы);
- аналитические регистры налогового учета.

Налогоплательщик может выбрать одну из трех моделей налогового учета с учетом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учета.

Модель 1 предусматривает использование самостоятельных аналитических регистров налогового учета, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским (рис. 2).



Рис. 2. Схема заполнения налоговой декларации (модель 1)

Аналитические регистры налогового учета составляются на основании данных первичных учетных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством, и представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период. Регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые учитываются для целей налогообложения. Налогоплательщик самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должны быть представлены все данные, необходимые для правильного определения показателей налоговой декларации.

Преимуществом этой модели является то, что она дает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в исчислении налоговой базы, поскольку показатели налоговых регистров формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Взаимодействие двух систем учета при использовании этой модели сводится к минимуму. Общими для бухгалтерского и налогового учета являются только данные первичных документов.

Однако, параллельное ведение двух видов учета требует значительных затрат, связанных с необходимостью создания в организации отдела или груп-

пы налогового учета, привлечения квалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учетного процесса.

Такие затраты могут себе позволить только крупные организации, где создают внутренние отделы налогового учета как обособленные структурные подразделения организации.

Модель 2. В основу модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учета. При этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы. Тем самым формируются комбинированные регистры, используемые для налогового учета (см. рис. 3).

Такая модель учета позволяет снизить объем работы сотрудников бухгалтерских служб, поскольку и для бухгалтерского и для налогового учета используются одни и те же регистры.

Вместе с тем комбинированные регистры могут быть использованы в налоговом учете только в тех случаях, когда порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета. Однако в тех случаях, когда необходимо определить стоимость приобретенных запасов или основных средств, учесть убыток от реализации основных средств и другое, когда существуют разные правила в бухгалтерском и налоговом учете, применять комбинированные регистры практически невозможно. Неопределенность количества и состава операций, подлежащих корректировке, создает предпосылки для совершения ошибок.

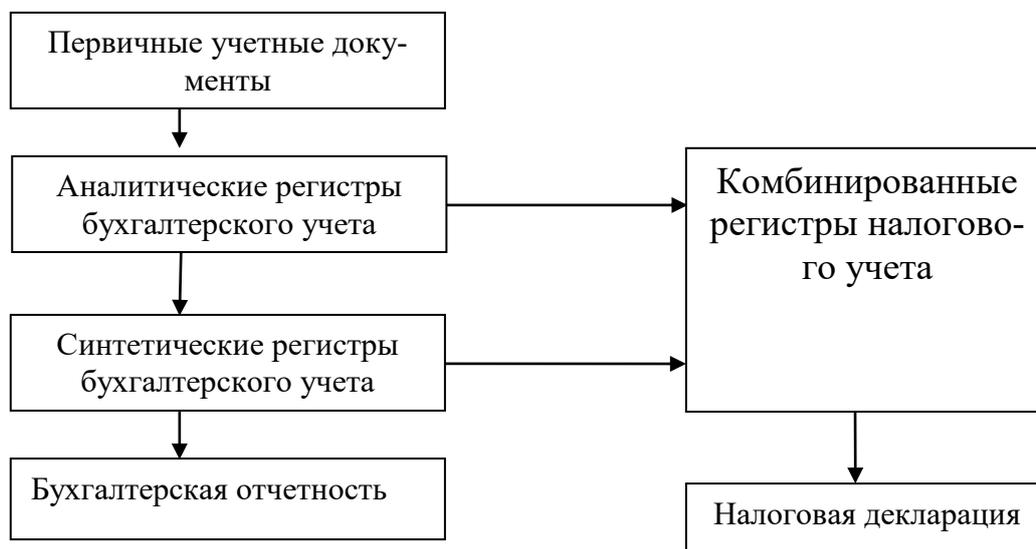


Рис. 3. Схема заполнения налоговой декларации (модель 2)

Модель 3. Предполагает использование регистров бухгалтерского и налогового учета (рис. 4).

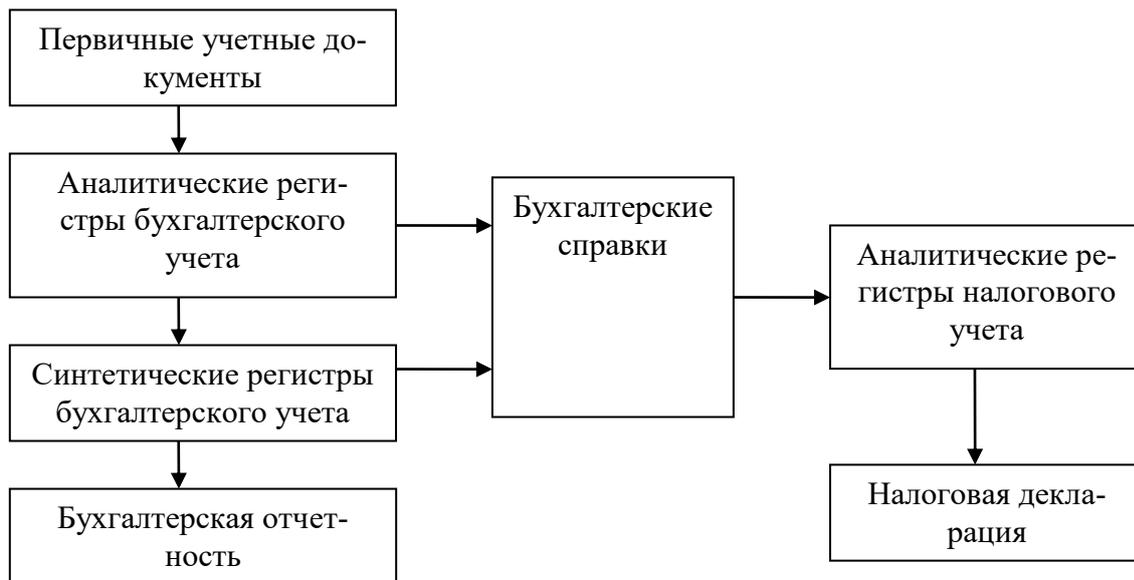


Рис. 4. Схема заполнения налоговой декларации (модель 3)

В том случае, если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, целесообразно применять бухгалтерские регистры. Налоговые регистры в данном случае можно не вести.

Для налогового учета операций по реализации продукции (работ, услуг) собственного производства, например, можно использовать данные регистров бухгалтерского учета, поскольку порядок группировки доходов от реализации в бухгалтерском и налоговом учете почти идентичен. Если необходимы незначительные корректировки данных бухгалтерского учета для целей налогообложения, могут быть использованы бухгалтерские справки. При различных правилах учета целесообразно наряду с бухгалтерскими регистрами применять аналитические регистры налогового учета.

В отличие от модели 2 в данной модели основание для составления аналитических регистров налогового учета являются не первичные учетные документы, а регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки.

Такая модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета и, в конечном счете, сближает две системы учета. В ее основе лежат регистры бухгалтерского учета, обеспечивающие возможность рационально, с наименьшими финансовыми затратами вести оба вида учета.

Для этого определяют те объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета одинаковы; устанавливают регистры бухгалтерского учета, которые могут быть использованы с целью налогообложения; определяют те объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета различны, выделив объекты налогового учета; разрабатывают формы аналитических регистров налогового учета для выделенных объектов. В таком случае, не требуется создания отдельного рабочего места, так как бухгалтерские справки оформляют работники бухгалтерии.

Автоматизация налогового учета в каждой программе имеет свои особенности, но подход к организации налогового учета по существу одинаков. Налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому на специальных налоговых счетах. То есть при вводе информации в журнал хозяйственных операций одновременно с проводками по бухгалтерскому учету, как правило, формируются проводки по налоговому учету.

В программе «1С: Бухгалтерия 8.0» активы и обязательства для целей налогообложения по налогу на прибыль учитываются в специальной подсистеме налогового учета. Для этого в конфигурацию «Бухгалтерия предприятия» включен дополнительный план счетов. Он построен по тому же принципу и с использованием тех же инструментов, что и план счетов бухгалтерского учета, но имеет некоторые особенности.

Код счета налогового учета, как правило, повторяет соответствующий код плана счетов бухгалтерского учета (01.01; 01.09; 02.01; 02.02; 07; 10.01-10.06; 10.08-10.09). В план счетов налогового учета включены не все счета, которые имеются в плане счетов бухгалтерского учета.

По мнению разработчиков системы, не введены счета, информация которых не требуется для налогового учета или достаточно данных бухгалтерского учета (50, 51, 52, 60, 62, 68, 80, 81, 83).

Настройка плана счетов налогового учета имеет свои особенности.

Во-первых, все счета (субсчета) данного плана счетов определены как забалансовые. Во-вторых, учет ведется только в рублях. Некоторые счета налогового учета не имеют аналогов в бухгалтерском плане счетов. К ним относятся:

97.03 «Отрицательный результат от реализации амортизируемого имущества»

97.11 «Убытки прошлых лет»

97.12 «Убытки прошлых лет обслуживающих производств и хозяйств»

Для формирования отдельных показателей регистров налогового учета по учету поступления и выбытия имущества, работ, услуг, прав в налоговый план счетов включен вспомогательный счет.

Затраты основного производства ведутся на счете

20 – 20.01.1 «Прямые расходы»

20.01.2 «Косвенные расходы».

2.5. Регистры налогового учета

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

Требования к аналитическим регистрам налогового учета установлены в ст. 313 п. 314 НК РФ, требования к регистрам бухгалтерского учета – в ст. 10 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

Эти требования во многом схожи: хозяйственные операции должны отражаться в регистрах в хронологическом порядке, правильность отражения хо-

зййственнх операций в регистрах обеспечивают лица, составление и подписавшие их, при хранении регистров должна обеспечиваться защита их он несанкционированных исправлений, исправление ошибок в регистрах должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправления с указанием даты исправления; содержание регистров является коммерческой тайной, формы регистров утверждает руководитель организации.

Отличия: систематизация данных первичных учетных документов в регистрах налогового учета производится на основе их группировка без отражения на счетах бухгалтерского учета. Требования к обязательным реквизитам регистра бухгалтерского учета установлены п. 4 ст. 10 законе «О бухгалтерском учете».

Регистры налогового учета могут вестись в виде специальных таблиц на бумажных носителях, в электронном вид, и (или) на электронных носителях. Формы регистров налогового учета, порядок отражения в них аналитических данных налогового учета и данных первичных учетных документов устанавливаются в приложениях к учетной политике для целей налогообложения.

Налоговым законодательством установлен принцип самостоятельности налогоплательщика при разработке форм аналитических регистров налогового учета, при этом в ст. 313 НК РФ приведен перечень обязательных реквизитов регистров для определения налоговой базы:

- наименование регистры;
- период составления (дату);
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении, причем указание натуральных измерителей не является обязательным;
- наименование хозяйственной операции (это понятие уже, чем содержание хозяйственной операции);
- подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление регистра.

В составе обязательных реквизитов не указано «наименование организации» от имени которой составлен регистр.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Для оказания практической помощи организациям – налогоплательщикам информационным сообщением МНС России от 19.12.01 «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России, для исчисления прибыли в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ» определены методологические принципы ведения налогового учета и формирования регистров. Этим документом предусмотрено ведение 51 регистры с их группировкой по разделам:

- регистры учета хозяйственных операций;
- регистры учета состояния единицы налогового учета;
- регистры учета целевых средств некоммерческой организации (формируются некоммерческими организациями);
- регистры промежуточных расчетов;
- регистры формирования отчетных данных.

Ведение регистров учета хозяйственных операций позволяет систематизировать информацию о проводимых организацией операциях, влияющих на величину налоговой базы. Рекомендуемый перечень регистров включает все основные операции, связанные с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав по сделкам с третьими лицами.

В регистрах учета состояния единицы налогового учета систематизируется информация о состоянии показателей объектов учета, которые используются более одного отчетного (налогового) периода (основные средства, нематериальные активы и др.). Регистры должны вестись таким образом, чтобы можно было обеспечить отражение данных о состоянии объектов учета на каждую текущую дату и об их изменениях во времени. Содержащаяся в регистрах информация используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе определенного элемента затрат в текущем отчетном периоде.

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов 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.

Прибыль формирования отчетных данных используются для получения значений показателей конкретных строк налоговой декларации. Кроме того, в этих регистрах выявляется и систематизируется информация, переносимая в регистры учета состояния единицы налогового учета или регистры промежуточных расчетов.

Предложенный перечень регистров не является исчерпывающим. Налогоплательщик может расширить, дополнить, изменить показатели регистров с учетом специфики деятельности. Рекомендованная система регистров налогового учета рациональна при использовании первой модели налогового учета, при которой бухгалтерский и налоговый учет ведутся параллельно.

Контрольные вопросы

1. Обоснуйте цель налогового учета.
2. Приведите характеристику этапов бухгалтерского учета.
3. Назовите этапы налогового учета.
4. Что является основой бухгалтерского и налогового учета?
5. Назовите варианты ведения налогового учета.
6. Охарактеризуйте элементы налогового учета.
7. Назовите пользователей информации налогового учета.
8. Назовите задачи налогового учета.
9. Приведите характеристику объектов налогового учета.
10. Поясните понятие «налогооблагаемая прибыль».
11. Какие расходы можно отнести к прямым расходам.
12. Что такое косвенные расходы.
13. Назовите принципы ведения налогового учета.

14. Раскройте сущность принципа денежного измерения.
15. Раскройте сущность принципа имущественной обособленности.
16. Раскройте сущность принципа непрерывности деятельности организации.
17. Раскройте сущность принципа равномерности признания доходов и расходов.
18. Назовите модели ведения налогового учета.
19. В каком документе установлены требования к аналитическим регистрам налогового учета?
20. Приведите характеристику обязательных реквизитов аналитических регистров налогового учета.

Практическое задание

Задача 2.1

Задание: составить бухгалтерские проводки на реализацию объекта основных средств; отразить различия бухгалтерского и налогового учета в соответствии с правилами ПБУ 18/02.

Организация реализует автокран в мае 2019 г. Цена реализации 120 000 р., в том числе НДС 20 %. Первоначальная стоимость автокрана 230 000 р., начисленная амортизация к моменту выбытия 84 500 р. Срок полезного использования автокрана установлен при принятии к учету 62 месяца, фактический срок использования составил 35 месяцев.

Задача 2.2

Задание: составить бухгалтерские проводки по безвозмездной передаче объекта основных средств; отразить различия бухгалтерского и налогового учета в соответствии с правилами ПБУ 18/02.

АО «Ромашка» передает безвозмездно ООО «Петров» токарное оборудование. Первоначальная стоимость оборудования – 325 000 р., сумма начисленной амортизации на момент передачи – 213 000 р. Рыночная стоимость токарного оборудования составляет 150 000 р.

Задача 2.3

Задание: составить бухгалтерские проводки по приобретению объекта основных средств; отразить различия бухгалтерского и налогового учета в соответствии с правилами ПБУ 18/02.

При приобретении объекта основных средств были учтены следующие затраты: стоимость объекта – 285 000 р., услуги по доставке объекта составили 56 000 р., страхование объекта при доставке его покупателю – 6 500 р.

Задача 2.4

Задание: составить бухгалтерские проводки по приобретению объекта основных средств; отразить различия бухгалтерского и налогового учета в соответствии с правилами ПБУ 18/02.

Организация в сентябре 2019 г. получила от физического лица копировальный аппарат. Рыночная стоимость копировального аппарата составляет 45 000 р. Срок полезного использования при принятии к учету установлен – 40 месяцев. Установлен линейный способ начисления амортизации. Документы, подтверждающие стоимость объекта, по данным передающей стороны отсутствуют.

Задача 2.5

Задание: составить бухгалтерские проводки по приобретению объекта основных средств; отразить различия бухгалтерского и налогового учета в соответствии с правилами ПБУ 18/02, при разных показателях остаточной стоимости, по данным передающей стороны.

По договору дарения получен объект основных средств, текущая рыночная стоимость объекта – 145 000 р. Остаточная стоимость по данным передающей стороны, составляет 158 000 р. (185 000 р.).

Задача 2.6

Задание: составить бухгалтерские проводки по приобретению объекта основных средств; отразить различия бухгалтерского и налогового учета в соответствии с правилами ПБУ 18/02.

При создании организации принято решение, что один из учредителей вносит свою долю принадлежащим ему автомобилем. Текущая рыночная стоимость автомобиля составляет 568 000 р., стоимость согласована с экспертом. Автомобиль получен по акту в апреле 2019 г.

Остаточная стоимость автомобиля, по данным налогового учета передающей стороны – 462 000 р. Срок полезного использования установлен – 10 лет. Способ начисления амортизации – линейный.

3. Налоговый учет доходов организации

3.1. Порядок признания и классификация доходов.

3.2. Налоговый учет доходов от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства.

3.3. Налоговый учет внереализационных доходов.

3.1. Порядок признания и классификация доходов

Доходы организации участвуют при исчислении прибыли любой группы налогоплательщиков. Вместе с тем порядок определения доходов, прежде всего, относится к российским организациям – налогоплательщикам. Особенности определения дохода иностранных организаций – налогоплательщиков; дохода, полученного от проведения особых операций рассмотрены в курсе «Налогообложение».

Согласно ст. 41 ч. 1 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

В соответствии с п. 1 ст. 42 НК РФ доходы налогоплательщика могут быть получены от источника в Российской Федерации или от источника за пределами РФ.

Доходы определяются на основании первичных документов, документов налогового учета, а также на основании иных документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы.

Определение первичных документов НК РФ не содержит. Следовательно, в соответствии со ст. 11 НК РФ необходимо руководствоваться законодательством о бухгалтерском учете.

Документами налогового учета в соответствии со ст. 314 НК РФ являются аналитические регистры и иные документы налогового учета, форма которых разрабатывается налогоплательщиком самостоятельно и устанавливается в приложении к учетной политике организации для целей налогообложения.

При разработке документов налогового учета целесообразно установить свободную форму документа «Налоговая справка бухгалтера», в которой можно для целей налогообложения учитывать различные нестандартные ситуации. Перечень иных документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, не установлен в связи с чем, является открытым.

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

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

Доходом от реализации (п. 1 ст. 249) признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Внереализационными признаются иные доходы организации, не указанные в ст. 249 НК РФ.

В ст. 251 НК РФ содержится перечень поступлений, которые для целей исчисления налога на прибыль не учитываются. Данные средства не рассматриваются в качестве прибыли (дохода), т.е. вообще не формируют налоговую базу по налогу на прибыль. Статья 251 НК РФ содержит два перечня не подлежащих налогообложению средств:

- 1) операции по получению отдельных видов средств (п. 1 ст. 251);
- 2) перечень целевых поступлений (п. 2 ст. 251). Первая группа операций касается любых организаций, вторая в основном касается деятельности некоммерческих организаций и бюджетополучателей.

При определении налоговой базы не учитываются следующие виды доходов в виде:

1. Имущество, имущественные права, работы, услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Данное положение касается только тех организаций, которые определяют доходы и расходы для целей налогообложения по методу начислений (ст. 271–272 Налогового кодекса РФ). При этом необходимо отметить, что согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н) в бухгалтерском учете поступления в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) не признаются доходами у всех организаций. Поэтому, если налогоплательщик для целей налогообложения определяет доходы и расходы по кассовому методу (ст. 273 Налогового кодекса РФ), то данные его налогового учета и бухгалтерского учета совпадать не будут.

2. Имущества, имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

Согласно ст. 334 Гражданского кодекса РФ залог – это способ обеспечения обязательства, в соответствии с которым должник (залогодатель) передает имущество (имущественные права) кредитору (залогодержателю) по обеспеченному залогом обязательству. В случае неисполнения должником этого обязательства кредитор имеет право получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества.

При этом необходимо учитывать, что данное положение касается только случая передачи заложенного имущества. В соответствии со ст. 338 Гражданского кодекса РФ имущество остается (считается оставшимся) у залогодателя, а потому не может рассматриваться в качестве переданного в следующих случаях:

- заложенное имущество остается у залогодателя, если иное не предусмотрено договором залога;
- при залоге имущества, на которое установлена ипотека (недвижимое имущество);
- при передаче предмета залога на время во владение или пользование третьему лицу.

3. Имущество, имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превы-

шения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером).

Действующим гражданским законодательством формирование уставного (складочного) капитала (фонда) предусмотрено для таких разновидностей юридических лиц, как:

- 1) хозяйственные товарищества и общества (полные и коммандитные товарищества (товарищества на вере), общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, акционерные общества);
- 2) производственные кооперативы (в производственных кооперативах за счет имущества их членов формируется паевой фонд);
- 3) унитарные предприятия.

В соответствии с действующим законодательством вкладом в уставный (складочный) капитал (фонд) организации могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку (см., в частности, п. 6 ст. 66 Гражданского кодекса РФ).

Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым от передачи имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) организации установлены в ст. 277 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, в целях бухгалтерского учета данная сумма также не рассматривается в качестве дохода.

4. Имущество, имущественные права, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

5. Имущество, имущественные права или неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

Данное положение касается участников договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), предусмотренного ст. 1041 Гражданского кодекса РФ.

6. Средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия).

В соответствии с данным положением не учитывается при налогообложении безвозмездная помощь (содействие), оказываемая в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации.

Согласно указанному закону не подлежат налогообложению безвозмездная помощь, техническая помощь, гуманитарная помощь.

Безвозмездная помощь – средства, товары, предоставляемые РФ, субъектам РФ, органам государственной власти и органам местного самоуправления,

юридическим и физическим лицам, а также выполняемые для них работы и оказываемые им услуги в качестве гуманитарной или технической помощи на безвозмездной основе иностранными государственными, их федеративными или муниципальными образованиями, международными и иностранными учреждениями или некоммерческими организациями.

Техническая помощь – помощь, предоставляемая в целях оказания поддержки в осуществлении экономической, социальной реформ и осуществления разоружения путем проведения конверсии, утилизации вооружения и военной техники, проведения радиационно-экологических мероприятий по обращению с радиоактивными отходами, отработанным ядерным топливом и другими ядерными материалами, ранее накопленными и (или) образующимися при эксплуатации и выводе из нее объектов мирного и военного использования атомной энергии, а также путем проведения исследований, обучения, обмена специалистами, аспирантами и студентами, передачи опыта и технологий, поставок оборудования и других материально-технических средств по зарегистрированным в установленном порядке проектам и программам.

Гуманитарная помощь – помощь, предоставляемая для оказания медицинской и социальной помощи малообеспеченным, социально незащищенным, пострадавшим от стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий группам населения, для ликвидации последствий стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий, расходы на транспортировку, сопровождение и хранение указанной помощи.

При этом необходимо учитывать, что принадлежность средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию) подтверждается соответствующим удостоверением, составленным по форме и выдаваемым в порядке, которые определяются Правительством РФ.

7. Основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей.

8. Имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней.

9. Имущество (в том числе денежные средства), поступившее комиссионеру, агенту или иному поверенному (далее в указанном пункте - комиссионер) в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору в пользу комитента, принципала и (или) иного доверителя.

К данному имуществу относятся:

а) при осуществлении договора комиссии (или иного аналогичного договора) на продажу – выручка, полученная комиссионерам за реализованные товары (работы, услуги), принадлежавшие комитенту;

б) при осуществлении договора комиссии (или иного аналогичного договора) на покупку – имущество, приобретенное комиссионером для комитента;

в) средства, полученные в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером за комитента, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера.

Не относятся к указанным средствам суммы вознаграждений комиссионера.

10. Средства или иное имущество, полученные по договорам кредита или займа (иные аналогичные средства или иное имущество независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средства и иное имущество, полученные в погашение таких заимствований.

11. Имущество, полученное российской организацией безвозмездно:

– от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающей организации. Например, предприятие А, владеющее 51 % уставного капитала предприятия Б, передает ему свое имущество. При этом стоимость полученного предприятием Б имущества не облагается налогом на прибыль;

– от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) получающей организации. Например, предприятие А, владеющее 51 % уставного капитала предприятия Б, получает от него имущество. При этом стоимость полученного предприятием А имущества не облагается налогом на прибыль;

– от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам. Следует отметить, что в силу ст. 38 Налогового кодекса РФ под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

12. Проценты, полученные в соответствии с требованиями ст. 78, 79, 176 и 203 Налогового кодекса РФ из бюджета (внебюджетного фонда). Согласно ст. 78–79 Налогового кодекса РФ к указанным средствам относятся проценты, полученные налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов из бюджетов и внебюджетных фондов, в случае несвоевременного возврата им излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов и сборов.

13. Суммы гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемые при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг.

В соответствии с п. 2.12 Положения о клиринговой деятельности на рынке ценных бумаг РФ (утв. постановлением ФКЦБ РФ от 14 августа 2002 г. № 32/п в ред. от 29.03.2007 г.) клиринговая организация должна создать гарантийный фонд и организовать систему управления рисками неисполнения обяза-

тельств по сделкам, в отношении которых осуществляется клиринг, в соответствии с требованиями настоящего Положения.

14. Имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами:

– в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям, а также в виде субсидий автономным учреждениям;

– в виде полученных грантов. Для целей налогообложения грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

1) гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит, туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством РФ, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

2) гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

– в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ;

– в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

– в виде аккумулированных на счетах организации – застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

15. Стоимость дополнительно полученных организацией – акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе).

16. Положительная разница, образовавшаяся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурантов расчетных цен на драгоценные камни.

17. Суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

18. Стоимость материалов и иного имущества, полученных при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и его уничтожения и с ч. 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении.

19. Стоимость полученных сельскохозяйственным и другим товаропроизводителем мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней.

20. Имущество и (или) имущественные права, полученные организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов, направленные на восстановление и содержание указанных запасов.

21. Суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ.

Перечень поступлений, не признаваемых для целей налогообложения порождает разницу в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Для целей бухгалтерского учета такие доходы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», т.е. участвуют в расчете бухгалтерской прибыли. Согласно ПБУ 18/02 такие доходы образуют «постоянный налоговый актив», возникающий в результате признания постоянной разницы, образовавшейся в результате применения различных правил признания доходов. При разработке налоговых регистров целесообразно предусмотреть в них информацию о «бухгалтерских доходах», не учитываемых при исчислении налога на прибыль.

3.2. Налоговый учет доходов от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства

Порядок налогового учета доходов от реализации регламентирован ст. 316 НК РФ: налоговый учет таких доходов должен вестись отдельно по видам деятельности в случае, если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения, применяется иная ставка налога либо предусмотрен иной отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.

Налоговая база для исчисления налога на прибыль по ставке, отличной от основной (с 1 января 2009 г. 20 %) должна формироваться отдельно (п. 2 ст. 274 НК РФ).

Налоговым законодательством предусмотрено несколько налоговых ставок по налогу на прибыль. Применение ставки зависит от объема налогообложения. В табл. 1 приведены доходы организаций, условно разделенные на виды (ст. 284 НК РФ).

Таблица 1

Доходы, облагаемые налогом на прибыль по разным ставкам

	Вид дохода	Ставка, %	Основание
Доходы в виде дивидендов	Доходы получены российскими организациями в виде дивидендов при выполнении условий подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ	0	подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ
	Доходы получены от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ	9	подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ
	Доходы получены от российских организаций иностранными организациями	15	подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ
Доходы от операций с отдельными видами долговых обязательств	1. Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым предусмотрено получение процентов. 2. Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 01.01.2007 г. 3. Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием по ипотечным сертификатам, выданным после 01.01.2007 г.	15	пп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ
	1. Доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее 3 лет до 01.01.2007 г. 2. Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г. 3. Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием по ипотечным сертификатам, выданным до 01.01.2007 г.	9	подп. 2 п. 4 ст. 284 НК РФ
	1. Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г. 2. Доходы в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г. (по новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III)	0	подп. 3 п. 4 ст. 284 НК РФ
Доходы иностранных организаций, не связанные с	Доходы от использования (содержания, сдачи в аренду, фрахта судов, самолетов и других подвижных транспортных средств или контейнеров) в международных перевозках.	10	подп. 2 п. 2 ст. 284 НК РФ

Вид дохода		Ставка, %	Основание
деятельностью в России через постоянное представительство	Доходы от всех иных доходов, не облагаемых по ставке 10 % и кроме доходов в виде процентов и дивидендов, указанных выше	20	подп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ
Прибыль, полученная Центральным Банком РФ	Прибыль от деятельности по выполнению функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»	0	абз. 1 п. 5 ст. 284 НК РФ
	Прибыль от деятельности по выполнению иных функций	20	абз. 2 п. 5 ст. 284 НК РФ
Прибыль организаций	Все иные доходы, не перечисленные выше	20	п. 1 ст. 284 НК РФ

В случае наличия у организации государственных или муниципальных ценных бумаг, условиями выпуска которых предусмотрено получение доходов в виде процентов, то налоговая ставка применяется в размере 15 %.

Прибыль от реализации ценных бумаг у организации будет облагаться по налоговой ставке 20 % согласно п. 1 ст. 284 НК РФ.

Таким образом, в организации два вида дохода, по которым применяются разные налоговые ставки. Налоговые базы по таким доходам должны формироваться отдельно, т.е. должен быть организован раздельный учет.

Убытки от реализации ценных бумаг учитываются для целей налогообложения прибыли в особом порядке (п. 10 ст. 284 НК РФ). Если организация получила убыток от операций с ценными бумагами в предыдущем налоговом периоде она может уменьшить в отчетном (налоговом) периоде только налоговую базу аналогичного характера, т.е. полученную по операциям с ценными бумагами. Убытки от операций с ценными бумагами не уменьшают налоговую базу от основной деятельности.

Выручка от реализации (п. 2 ст. 249 НК) определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной форме на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным методом признания доходов и расходов для целей налогообложения.

Если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов.

Если цена реализуемого товара выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации.

Если при реализации расчеты 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.

Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом, с момента перехода права собственности до момента полного расчета, включаются в состав внереализационных доходов.

В случае, если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик – комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества. При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежащего ему имущества.

Определение понятия товар, работы, услуги для целей налогообложения установлено ст. 38 НК РФ.

Товаром признается любое имущество (виды объектов гражданских прав), реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации.

Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Доходы по аренде для целей налогообложения прибыли в соответствии со ст. 250 НК РФ относятся в внереализационным доходам, если они не учитываются налогоплательщиком в качестве доходов от реализации.

При формировании доходов от реализации по налогу на прибыль необходимо учитывать положения п. 3 ст. 39 НК РФ. В данном пункте перечислены операции, связанные с переходом права собственности, но не признаваемые для целей налогообложения реализацией. Следовательно, эти операции не участвуют в определении дохода от реализации.

К таким операциям, в частности, относятся:

1) осуществление операций, связанных с обращением российской и иностранной валюты. Под обращением валюты понимается установленный законодательством режим ее хранения, приобретения и использования;

2) передача основных средств, нематериальных активов иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации;

3) передача основных средств, нематериальных активов, иного имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью (взносы, пожертвования);

4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (вклады в уставный капитал). Перечень операций, носящих инвестиционный характер, является открытым;

5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества при выходе из хозяйствующего общества, а также при распределении имущества ликвидируемого общества между его участниками;

6) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, животных, находки клада в соответствии с ГК РФ.

Учитывая специфику данных операций, они достаточно редко возникают на практике.

Так, в частности, под конфискацией понимается безвозмездное изъятие имущества у собственника по решению суда или административного органа в виде санкций за совершение преступления или иного правонарушения.

3.3. Налоговый учет внереализационных доходов

Перечень внереализационных доходов приведен в ст. 250 НК РФ, состав доходов не в полной степени соответствует перечню прочих доходов, содержащихся в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и признаваемых в бухгалтерском учете.

В целях исчисления налога на прибыль внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в ст. 249 настоящего кодекса.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

1) от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 настоящего кодекса;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 настоящего кодекса;

6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, установленных кодексом;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 настоящего кодекса, но не ниже определяемой в соответствии с настоящей главой остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам).

Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

Положительной курсовой разницей в целях настоящей главы признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

12) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации или с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;

14) в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации.

15) в виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии;

16) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации;

17) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;

19) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок;

20) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

21) в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции.

Момент признания внереализационных доходов при методе начисления зависит от вида дохода и установлен п. 4 ст. 271 НК РФ. Для внереализационных доходов датой получения дохода признаются:

1) дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества – для доходов: в виде безвозмездного получения имущества ст. 250 НК РФ установлено, что безвозмездно полученное амортизируемое имущество оценивается исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости по данным передающей стороны.

Порядок определения рыночных цен установлен ст. 40 НК РФ, в соответствии с которой рыночной ценой признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных товаров в сопоставимых экономических условиях.

Правила бухгалтерского учета не требуют сопоставлять рыночную стоимость безвозмездно полученного имущества с остаточной стоимостью (п. 10.3 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). В бухгалтерском учете стоимость безвозмездно полученного имущества отражается как доход будущих периодов. В состав прочих доходов текущего периода стоимость безвозмездно полученного имущества включается по мере начисления амортизации (или по мере передачи имущества в производство).

Поскольку правила бухгалтерского и налогового учета доходов в виде безвозмездно полученного имущества не совпадают, для ведения налогового учета целесообразно разработать налоговый регистр аналитического учета.

Следует отметить, что ст. 251 НК РФ установлены случаи, когда налогоплательщик не учитывает безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права в составе внереализационных доходов для целей налогообложения.

Пример. Организация получила 20 мая по договору дарения автомобиль, рыночная стоимость которого определена в 120 000 р. Остаточная стоимость объекта у передающей стороны равна 112 000 р.

В бухгалтерском учете поступление объекта признает 20 мая на основании акта о приеме-передаче объекта основных средств.

2) дата поступления денежных средств налогоплательщику – для доходов: в виде дивидендов, в виде безвозмездного получения денежных средств (независимо от того какой метод признания доходов и расходов применяется).

Налоговая база по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (дивидендам), как следует из ст. 275 НК РФ, определяется в зависимости от источника выплаты дохода.

Если доход получен от иностранной организации, сумма налога на доходы определяется российской организацией – получателем дохода самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и ставки налога 15 % (ставка п. 3 ст. 224 или подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Если источником дохода является российская организация, то она признается налоговым агентом и определяет (рассчитывает и удерживает) сумму налога по ставке 6 % (см. рис. 5).

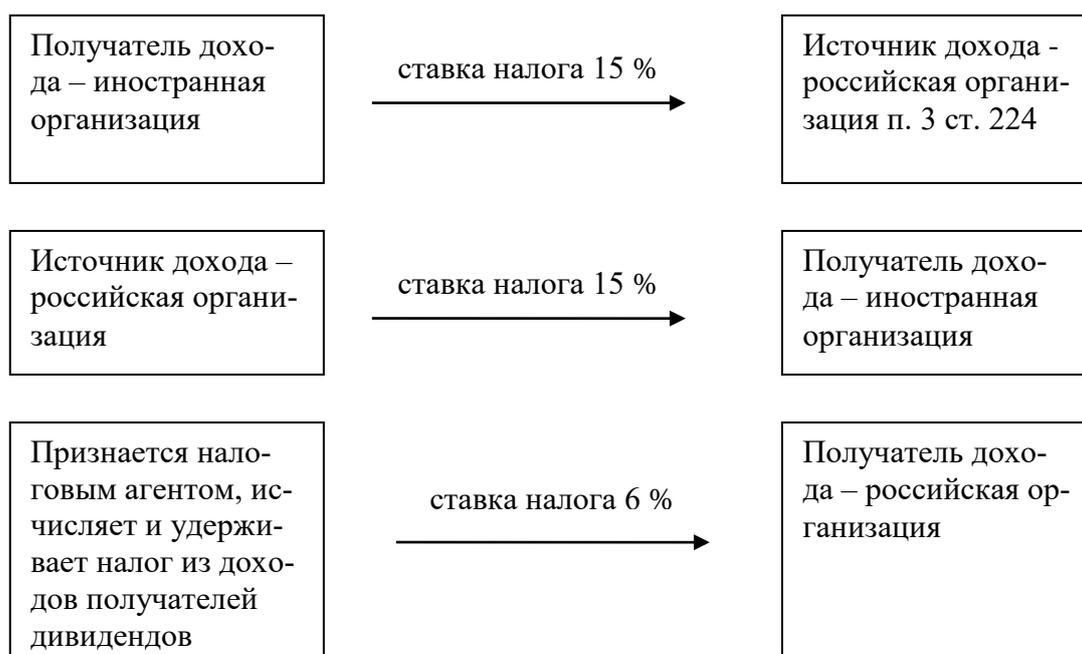


Рис. 5. Источники дохода

На основании сведений, подтверждающих факт получения дивидендов, делают записи в регистры налогового учета. Из регистра налогового учета переносят информацию в отдельный лист Декларации по налогу на прибыль. В котором предусматривается, исключение из прибыли подлежащей налогообложению, доходов от долевого участия в других организациях, налог с которых удержан налоговым агентом.

Показатели регистра – расчета суммы налога на доходы в виде дивидендов, выплаченных российской организацией – налоговым агентом, являются основанием для заполнения Раздела А Лист 03 Декларации по налогу на прибыль.

При ведении налогового учета могут использоваться данные бухгалтерского учета. На основании данных бухгалтерского учета налоговую декларацию можно составлять без дополнительных корректировок, так как правила учета доходов от участия в деятельности других организаций идентичны в бухгалтерском и налоговом учете.

Для целей налогообложения полученный доход является дивидендом, если выполняются следующие условия:

- получателем дохода должен быть акционер или участник организации, который владеет акциями (долями);
- доход должен выплачиваться при распределении прибыли, остающейся после налогообложения;
- доход должен распределяться пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале организации.

В государстве – источнике выплаты дивидендов доход нерезидента может облагаться налогами не всегда. Например, нет налога на дивиденды, выплачиваемые в пользу нерезидентов, в Великобритании и Республике Кипр.

В соответствии с международными договорами (соглашениями, конвенциями) Российской Федерации об избежание двойного налогообложения выплачивающая дивиденды сторона может применять пониженные ставки налогообложения в отношении российских компаний (от 5 до 15 %).

В России поступающие дивиденды облагаются налогом на прибыль по правилам российского законодательства. В налоговую базу включается вся сумма начисленных дивидендов, вне зависимости от того, был ли удержан налог по законодательству страны организации нерезидента, выплачивающего доход (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами РФ, вправе уменьшить сумму «российского» налога на сумму налога на доходы, удержанные источником выплаты при выплате дивидендов.

Обязательные условия для зачета:

- 1) между РФ и страной местонахождения иностранной организации, выплатившей дивиденды, действует соглашение об избежание двойного налогообложения, в котором предусмотрен механизм зачета;
- 2) сумма российского налога на прибыль, исчисленная с полученных дивидендов должна быть больше 0. Зачет иностранного налога возможен в пределах подлежащего уплате российского налога на прибыль с дивидендов.

Пример 1. В пользу российской компании в 2018 г. от ее дочерней компании в Австрии распределены дивиденды в сумме 100 000 евро. Российская компания владеет 50 % акций и вложила в уставный капитал дочернего общества 200 000 долл. США.

Российская организация представила австрийской компании подтверждение своего налогового резидентства в России. Учитывая положения ст. 10 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Москва, 13.04.2000 г.) дочерняя компания при выплате дивидендов удержала налог по ставке 5 % в размере 5 000 евро.

В целях зачета сумм налога, уплаченного в Австрии, российская компания представила в налоговый орган по месту своей постановки на учет налоговую декларацию.

Пример 2. АО «Импульс» является одним из учредителей ООО «Заря». Итоги финансового года ООО «Заря» рассмотрены на собрание участников. Согласно решению собрания от 30 марта доход АО «Импульс» составляет 25 000 р. Доход от участия в уставном капитале поступил на расчетный счет АО «Импульс» 15 мая.

В бухгалтерском учете доход от участия в уставном капитале следует отразить 30 марта:

Дт 76 Кт 91.1 – 25 000

Дт 91.9 Кт 99 – 25 000

Дт 99 Кт 68 – 2 250 (25 000 больше 9 %) – признан условный расход по налогу прибыль.

Доход в налоговом учете признается на момент получения денег. Возникла налогооблагаемая временная разница 25 000 р.

На сумму отложенного налогового обязательства следует сделать запись:

Дт 68 Кт 77 – 2 250.

В I квартале налогооблагаемого дохода нет. Согласно п. 2 ст. 275 НК РФ сумма налога с дохода от участия в уставном капитале другой организации перечисляется в бюджет источником его выплаты, который выступает в роли налогового агента.

Получателю доход поступает за вычетом удержанного налога

Дт 51 Кт 76 – 22 750 (25 000 – 2 250) поступили дивиденды

Дт 68 Кт 76 – 2 250 отражено перечисление налога в бюджет налоговым агентом

Дт 77 Кт 68 – 2 250 погашена сумма налогового обязательства

3) дата осуществления расчетов в соответствии заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для проведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода – для доходов от сдачи имущества в аренду, в виде лицензионных платежей.

Доходы от аренды, в том числе субаренды, проката, лизинга учитываются в составе внереализационных, когда указанные операции не определяются налогоплательщиком в качестве доходов от реализации.

Рекомендуется в учетной политике для целей налогообложения определять порядок учета арендных операций.

При получении доходов от сдачи в аренду государственного, муниципального имущества необходимо учитывать, что согласно ст. 42 Бюджетного кодекса РФ к доходам бюджета от использования имущества, находящегося в государственной собственности, относится плата от сдачи этого имущества в аренду, после уплаты налогов и сборов. В связи с этим названные доходы в полном объеме учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

4) дата признания должником либо дата вступления в силу решения суда – штрафы, пени.

Порядок налогового учета внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств установлен ст. 317 НК РФ, согласно которой налогоплательщик должен отражать причитающиеся суммы в соответствии с договором. Если условиями договора не установлен размер штрафных санкций, то у налогоплательщика не возникает обязанность их признавать.

Штрафом (пеней, неустойкой) согласно ст. 330 ГК РФ признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств. Соглашение о штрафе (пенях), за исключением штрафов по закону, должно быть совершено в письменной форме. В противном случае оно будет считаться недействительным.

В соответствии с требованиями налогового законодательства налогоплательщик обязан вести аналитический учет по каждому договору, предусматривающему штрафные санкции.

Правила налогового учета доходов в виде штрафов, пеней за нарушение договорных обязательств, установленные гл. 25 НК РФ, соответствуют правилам бухгалтерского учета. При отражении в налоговом учете этих доходов могут быть использованы данные бухгалтерского учета.

Последний день отчетного периода – по доходам: в виде сумм восстановленных резервов, доходов от доверительного управления.

Доходы прошлых лет признаются на дату выявления дохода (получение документов, подтверждающих наличие дохода).

Определение понятия дохода прошлых лет законодательство о налогах и сборах не содержит. Законодательство по бухгалтерскому учету оперирует понятием «прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году» (ПБУ 9/99), при этом прямой расшифровки указанного понятия не установлено.

Согласно ст. 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящейся к прошлым налоговым периодам, в текущем налоговом периоде пересчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки.

Если по выявленным в отчетном (налоговом) периоде доходам прошлых лет не представляется возможным определить конкретный период совершения

ошибки (искажений) в исчислении налоговой базы, то указанные доходы отражаются в составе внереализационных доходов текущего периода.

По договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, доход признается полученным и включается в состав доходов на конец соответствующего периода.

Контрольные вопросы

1. Что такое «доход» для целей налогового учета?
2. Назовите источники получения дохода.
3. Классификация доходов для целей налогового учета.
4. Дать характеристику доходов от реализации продукции (работ, услуг).
5. Дать характеристику внереализационных доходов.
6. Привести примеры внереализационных доходов.
7. Привести примеры поступлений, не признаваемых доходом в налоговом учете.
8. Порядок признания доходов от участия в уставных капиталах других организаций.
9. Порядок признания доходов от обращения ценных бумаг.
10. Каким документом установлены налоговые ставки по налогу на прибыль?
11. Назовите размер налоговых ставок по налогу на прибыль.
12. Что такое отдельный учет доходов?
13. Причины и условия организации отдельного учета доходов.
14. Признание выручки в налоговом учете.
15. Привести примеры признания выручки в налоговом учете.
16. Правила признания в налоговом учете внереализационных доходов.
17. Привести примеры признания доходов в налоговом учете.
18. На какую дату признаются внереализационные доходы?
19. Привести примеры дат признания внереализационных доходов.
20. При каких условиях доход признается дивидендом?

Практическое задание

Задача 3.1

На период с января по март 2019 г. организация сдавала в аренду часть своих офисных помещений. Для организации сдача имущества в аренду не является постоянным видом деятельности. Согласно договору, арендатор должен перечислять плату в размере 32 000 р. (без НДС) в последний день каждого месяца. Арендодатель определяет доходы методом начисления. Сроки внесения арендной платы арендатором были нарушены. Плата за январь поступила в 15 февраля 2019 г., за февраль – 28 февраля 2019 г., за март – 6 апреля 2019 г.

Задание: рассчитать сумму доходов арендодателя по месяцам и за 1 квартал 2019 г.; определить, как классифицировать данный вид доходов: доходы от

реализации или внереализационные доходы, составить регистры налогового учета.

Задача 3.2

В январе 2019 г. ООО «Успех» отгрузило покупателю собственную продукцию на условиях коммерческого кредита. По условиям договора, продукция должна быть оплачена в июне 2019 г. Вместе с выручкой от продажи продукции покупатель обязан перечислить проценты за пользование коммерческим кредитом в размере 38 000 р. Выручка и проценты оплачены покупателем 28 июня 2019 г. ООО «Успех» определяет доходы методом начисления.

Задание: рассчитать сумму доходов в виде процентов в 1 и во 2 квартале 2019 г., составить регистр налогового учета.

Задача 3.3

ООО «Ромашка» является одним из участников ООО «Василек». По результатам 2018-го финансового года 25 марта 2019 г. состоялось общее собрание учредителей, утвердившее годовой отчет и принявшее решение о распределении чистой прибыли ООО «Василек».

Согласно решению собрания участников доход, подлежащий выплате ООО «Ромашка», составляет 350 000 р.

Доход от участия в уставном капитале в сумме 350 000 р. поступил на счет ООО «Ромашка» 14 мая 2019 г.

Задание: определить сумму дохода в ООО «Ромашка», отразить доходы в бухгалтерском и налоговом учете, составить регистр налогового учета.

Задача 3.4

В ООО «Ромашка» при смене материально ответственного лица проведена инвентаризация вверенного ему имущества в апреле 2019 г. В результате инвентаризации выявлена недостача материалов на сумму 4 800 р. и излишки на сумму 18 000 р.

После признания пересортицы, по решению руководителя, по однородным материалам недостача частично зачтена излишками, в результате чего окончательный результат составил – недостача 800 р. и излишки 14 000 р.

Задание: отразить результаты инвентаризации в бухгалтерском и налоговом учете, признать доход, составить регистр налогового учета доходов.

Задача 3.5

В октябре – декабре 2019 г. ООО «Ромашка» получило: выручку от реализации продукции – 1 352 тыс. р., штраф от покупателей за нарушение условий оплаты – 128 тыс. р., аванс от покупателей под поставку товаров – 685 тыс. р., выручку от продажи объекта основных средств – 458 тыс. р. В ноябре 2019 г. получено безвозмездно сырье от физического лица, рыночная стоимость сырья составляет 65 тыс. р.

Задание: отразить доход в бухгалтерском и налоговом учете, оценить разницы в признании доходов, составить регистр налогового учета доходов.

Задача 3.6

АО «Ромашка» является учредителем ООО «Василек» и ООО «Связь». По итогам финансово-хозяйственной деятельности за 2018 г., на основании решений общих собраний участников Обществ с ограниченной ответственностью, учредителю, АО «Ромашка», начислены дивиденды от ООО «Василек» в сумме 453 000 р., от ООО «Связь» в сумме 368 000 р. Дивиденды поступили на расчетный счет АО «Ромашка» от ООО «Василек» 28 марта 2019 г., от ООО «Связь» 25 апреля 2019 г.

Задание: отразить доход, в виде дивидендов, в бухгалтерском и налоговом учете; составить регистр налогового учета; обосновать разницы в признании дохода в бухгалтерском и налоговом учете.

Задача 3.7

АО «Ромашка» по договору займа предоставило заем ООО «Связь» в сумме 650 000 р., под 8 % годовых на период с 1 февраля 2019 г. до 30 декабря 2019 г. По условиям договора проценты за пользование займом должны погашаться ежемесячно, на последний день месяца.

Задание: отразить начисление дохода в виде процентов в бухгалтерском и налоговом учете; составить регистр налогового учета; обосновать к какой группе доходов относятся проценты к получению.

Задача 3.8

АО «Ромашка» получило оборудование для производственных целей от одного из учредителей, на основании договора дарения. Доля учредителя в Уставном капитале АО «Ромашка» составляет 20 %. По документам передающей стороны первоначальная стоимость оборудования составляет 2 156 000 р., сумма начисленной амортизации – 1 896 000 р. На основании результатов независимой экспертной оценки рыночная стоимость полученного оборудования – 800 000 р. Оборудование получено, принято на учет 25 марта 2019 г., срок полезного использования установлен при принятии к учету 35 месяцев.

Задание: отразить получение оборудования в бухгалтерском и налоговом учете; определить разницы в признании дохода в бухгалтерском и налоговом учете; составить регистр налогового учета.

Задача 3.9

Иркутская организация АО «Флагман» имеет филиал в Краснодаре. В I квартале 2019 г. организация получила прибыль 5 600 000 р. Прибыль, относящуюся к филиалу, организация рассчитывает исходя из среднесписочной численности работников. В отчетном периоде в организации работало 300 человек (в том числе в филиале – 15). Остаточная стоимость амортизируемого имущества организации на 1 апреля 2019 г. составила 2 500 000 р. (в том числе по филиалу – 165 000 р.).

Задание: рассчитать налогооблагаемую прибыль филиала, находящегося в Краснодаре; определить сумму налога на прибыль АО «Флагман».

Задача 3.10

Российская организация АО «Авангард» является учредителем ООО «Байкал». В свою очередь ООО «Байкал» – один из учредителей ООО «Свет». В I квартале 2019 г. ООО «Байкал», по решению общего собрания участников, начислило АО «Авангард» дивиденды в сумме 500 000 р. и получило от ООО «Свет» дивиденды в сумме 300 000 р. Дивиденды выплачены из чистой прибыли за 2018 г.

Задание: рассчитать сумму доходов от участия в уставном капитале в АО «Авангард» и ООО «Байкал»; отразить информацию в бухгалтерском и налоговом учете; составить регистр налогового учета.

4. Налоговый учет расходов организации

- 4.1. Порядок признания расходов в налоговом учете.
- 4.2. Классификация расходов.
- 4.3. Налоговый учет расходов на производство и реализацию.
- 4.4. Налоговый учет внереализационных расходов.
- 4.5. Нормируемые расходы в налоговом учете.

4.1. Порядок признания расходов в налоговом учете

В гл. 25 НК РФ себестоимость не рассматривается в качестве категории налогового права. Себестоимость остается основным экономическим и производственным показателем эффективности деятельности организации, но как таковой для целей налогообложения не используется.

По общему правилу расход – это тот показатель, по которой организация может уменьшить свой доход (п. 1 ст. 252 НК РФ). Однако не все произведенные организацией расходы уменьшают полученные доходы.

Статьей 270 НК РФ установлен перечень расходов, которые в принципе не принимаются для целей налогообложения.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;

3) в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;

4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

5) в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств;

6) в виде взносов на добровольное страхование;

7) в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение;

8) в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 269 Налогового кодекса;

9) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера,

агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров;

10) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг в соответствии со ст. 300 Налогового кодекса;

11) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

12) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

13) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со ст. 275.1 Налогового кодекса;

14) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

15) в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);

16) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;

17) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса;

18) в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкуррантов цен;

19) в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с настоящим кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено Налоговым кодексом;

20) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;

21) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

23) в виде сумм материальной помощи работникам;

24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

26) на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

27) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

28) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

29) на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;

30) в виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента;

31) в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

32) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам в соответствии с подп. 21 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса;

33) в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 Налогового кодекса;

34) в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации;

35) на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством Российской Федерации;

36) в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;

37) в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме указанных в подп. 29 и 30 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса;

38) на замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции, помимо расходов и потерь, указанных в подп. 43 и 44 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса;

39) в виде представительских расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 Налогового кодекса;

40) на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на иные виды рекламы;

41) в виде отчислений на формирование поддержки научной деятельности;

42) отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;

43) в виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель;

44) в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

44.1) в виде расходов, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

44.2) в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

44.3) в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством РФ негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд

РФ и (или) другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию;

44.4) расходы судовладельцев на обслуживание, ремонт и иные цели, связанные с содержанием и эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

44.5) расходы банка развития – государственной корпорации;

44.6) понесенные налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», включая расходы, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, архитектурно-строительным проектированием, со строительством, с реконструкцией и организацией эксплуатации олимпийских объектов;

44.7) в виде сумм вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров;

44.8) расходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с федеральным законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» некоммерческой организации, понесенные в связи с размещением временно свободных денежных средств;

44.9) в виде выплат потерпевшему, осуществленных в порядке прямого возмещения убытков в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств страховщиком, который застраховал гражданскую ответственность потерпевшего;

45) иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса.

Чтобы расходы можно было учесть для целей налогового учета, они должны соответствовать следующим требованиям, которые установлены п. 1 ст. 252 НК РФ:

1) расходы должны быть обоснованными;

2) расходы должны быть документально подтверждены;

3) расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода;

4) расходы должны быть сопоставимы с доходами.

Эти требования являются обязательными для принятия произведенных расходов в уменьшение доходов. Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается.

Согласно ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Причем понятие экономической оправданности не раскрыто ни в одном зако-

нодательном акте. Поэтому при оценке расходов на предмет их экономической оправданности нужно исходить из конкретных обстоятельств деятельности организации.

Подтверждать обоснованность и экономическую оправданность затрат могут следующие доказательства:

- необходимость осуществления затрат по экономическим, юридическим, экологическим, социальным или иным основаниям;
- связь затрат с получением дохода (или возможностью его получения);
- обусловленность затрат особенностями производственного процесса.

Налогоплательщик вправе приводить любые доказательства обоснованности (разумности, целесообразности, необходимости) конкретных расходов, тогда как налоговый орган может опровергнуть его аргументы.

Надо учитывать, что не могут быть обоснованными расходы, которые связаны с ведением деятельности, нарушающей нормы законодательства.

Расходы должны выступать результатом конкретной операции (совокупности операции) налогоплательщика. Не допускается уменьшение дохода на сумму планируемых или прогнозируемых расходов. Расходами признаются только те затраты, которые реально осуществлены налогоплательщиком.

Экономически оправданными затратами следует понимать расходы, обусловленные целями получения дохода, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота. Чтобы подтвердить осуществленные расходы, необходимо оформить соответствующие документы. Статья 252 НК РФ разрешает подтверждать расходы любыми документами, которые оформлены в соответствии с законодательством РФ. В том числе документами, которые косвенно подтверждают произведенные расходы (таможенная декларация, приказ о командировке, проездные документы, отчет о выполненной работе и др.).

НК РФ не устанавливает конкретный перечень документов, подтверждающих расходы; не предъявляет каких-либо требований к оформлению документов. Главное, чтобы на основании документов можно было сделать однозначный вывод о том, что расходы фактически произведены.

Как правило, документов по одной расходной операции оформляется несколько, как минимум два: один – предусматривает основание расхода, другой – оформляет сам расход. Например, расход связан с приобретением товаров у другой организации, основанием возникновения расхода будет договор с поставщиком (п. 1 ст. 161 ГК РФ). Договор в свою очередь предусматривает порядок и сумму платежа (ст. 420 ГК РФ).

Сам платеж оформляется платежными документами: платежное поручение или расходный кассовый ордер (п. 3.1 Положения о безналичных расчетах в РФ, утв. ЦБ РФ 03.10.2002 г. № 2П, п. 14 Указаний Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У).

Если расходы не следуют из договоров, то они, как правило, оформляются внутренними распорядительными документами организации. Например, основанием на выплату премии работником является приказ руководителя. Выплата производится из кассы или через банк.

В большинстве случаев недостаточно только этих документов для подтверждения расходов. Дополнительно нужны другие документы, отсутствие которых не позволяет сделать вывод о том, что операция фактически произведена. Например: расходы на сотовую связь для работников подтверждаются договором с оператором связи; перечнем должностей работников, которым связь необходима для выполнения обязанностей; детализированные счета оператора связи (письмо МФ РФ от 27.07.2006 г. № 03-03-04/3/15); расходы на приобретение питьевой воды – справка Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организацию, требованием СанПин 2.1.4.1074-01 и опасности использования ее в качестве питьевой; первичные документы на приобретение питьевой воды (письмо ФНС России от 10.03.2005 г. № 02-1-08/46) и др.

Нестандартные хозяйственные операции целесообразно оформлять «Налоговой справкой бухгалтера».

Чаще всего налоговая бухгалтерская справка составляется чтобы исправить ошибки, допущенные в учете. Бухгалтерскую справку целесообразно оформлять при любом случае корректировки (сторнирования) записей в учете. В справке следует подробно изложить причины погрешности, указать правильные сведения. Для обоснованности исправления, к справке целесообразно приложить ксерокопии документов, их которых следует, что коррективы требовалось внести.

Пример.

ООО «Байкал»

664003, г. Иркутск, ул. Ленина 11

ИНН 3808018312 КПП 3808001001

Справка бухгалтера № 33/н от 25.06.2019 г.

Содержание операции	Отражено в налоговых регистрах		
	фактически	правильно	исправление
Начислена амортизация объектов основных средств	30 000	20 000	10 000

Пояснение: в мае 2019 г. в результате технической ошибки была излишне отражена сумма амортизации по основным средствам на 10000 руб. Исправления внесены 25 июня 2019 г.

К справке прилагается расчет амортизации.

Бухгалтерскую налоговую справку составляют и в тех случаях, когда в отдельных документах есть только часть необходимой информации. Такой документ обобщит нужные сведения и позволит подтвердить правильность отчетной информации. Подобную справку можно составить по результатам инвентаризации расчетов с дебиторами. В справке необходимо указать:

- наименование, адрес, ИНН организации – должника;
- сумму задолженности;
- основание, по которому образовалась дебиторская задолженность;
- дата возникновения долга;

– первичные документы, подтверждающие факт образования задолженности, их реквизиты;

– документы, свидетельствующие об истребовании долга.

Такая справка может обосновать правомерность отнесения в состав расходов сумм безнадежных долгов с истекшим сроком исковой давности.

Обусловленность расхода получением доходов позволяет налогоплательщику уменьшить доход на любые расходы. Этот принцип проявляется в двух направлениях.

Во-первых, перечень расходов, установленный в гл. 25 НК РФ не является исчерпывающим. Это вытекают из нескольких статей НК РФ, так, в п. 25 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда, также относятся другие виды расходов, произведенных в пользу работников, предусмотренных трудовым договором или коллективным договором.

Согласно подп. 49 п. 1 ст. 264, подп. 20 п. 1 ст. 265, соответственно, к прочим расходам по производству и реализации и к внереализационным расходам, относятся другие обоснованные расходы.

Во-вторых, для целей налогообложения учитываются только те расходы, которые произведены в связи с получением дохода. Например, учет расходов, которые были фактически осуществлены до начала хозяйственной деятельности. Возможны ситуации, когда организация получает новые производственные или офисные помещения, которые на первом этапе фактически не участвуют в коммерческой деятельности.

Например, организация в мае взяла в аренду помещение под офис. При этом фактически стала использовать данное помещение в июле того же года. Эксплуатационные расходы (водоснабжение, тепло-электроэнергия, охрана) за май и июнь были понесены до начала хозяйственной деятельности с использованием этого помещения. С учетом рассматриваемого принципа и принципа экономической обоснованности предприятию необходимо будет доказывать взаимосвязь между данными эксплуатационными расходами и своей коммерческой деятельностью.

Согласно требованиям гл. 25 НК РФ, в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, не включаются расходы, осуществленные налогоплательщиком в период отсутствия деятельности, направленной на получение дохода.

4.2. Классификация расходов

Расходы, которые понесли организация в результате осуществления хозяйственной деятельности, для целей налогового учета, подразделяются на две группы:

– расходы, которые учитываются при налогообложении прибыли (ст. 253–269 НК РФ);

– расходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли (ст. 270 НК РФ).

Причем расходы можно учесть либо в полном объеме, либо в пределах установленных норм. Таким образом, расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, бывают нормируемыми и ненормируемыми.

Существует несколько критериев классификации расходов (рис. 6).

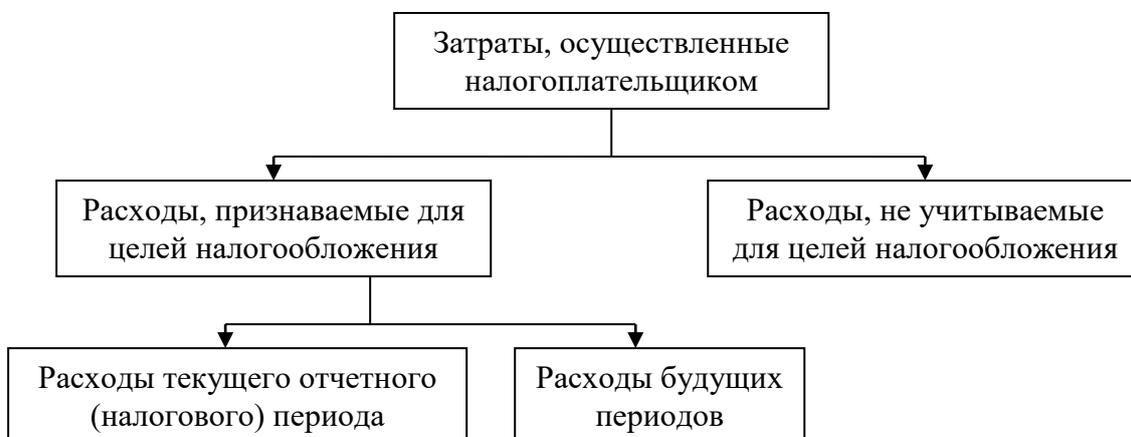


Рис. 6. Схема распределения затрат

Первый критерий – по времени принятия к учету: в течение текущего периода или в будущие периоды. В составе расходов, учитываемых в будущих периодах, учитывают убытки, полученные при реализации объектов основных средств. К подобного рода расходам относят также расходы на НИОКР, обязательное и добровольное страхование имущества.

Кроме того, налогоплательщик вправе формировать резервы предстоящих расходов: на гарантийный ремонт, обслуживание, на оплату отпусков и др.

Второй критерий – в зависимости от характера расходов, условий их осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы текущего отчетного периода подразделяются на две основные группы (ст. 253 п. 254 НК РФ):

- 1) связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные расходы.

Согласно п. 1 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией группируются по составу:

- 1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и реализацией товаров;
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы.

Подробная группировка позволяет определить, где произведены данные расходы и с какой целью.

В п. 2 ст. 253 НК РФ приведена классификация расходов по экономическому содержанию:

- а) материальные расходы;
- б) расходы на оплату труда;
- в) суммы начисленной амортизации;
- г) прочие расходы.

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру расходов и удельный вес каждого элемента в общей сумме расходов.

Третий критерий – по включению в себестоимость для целей налогообложения (только если применяется метод исчисления). Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на прямые и косвенные. Прямые расходы распределяются в соответствии со ст. 319 НК РФ. Косвенные расходы относятся к расходам текущего отчетного периода.

В соответствии с п. 1 ст. 318 НК РФ к прямым расходам для целей налогообложения могут быть отнесены, в частности:

- материальные расходы (подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы расхода на обязательное социальное и пенсионное страхование, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- амортизационные отчисления (сумма которых определяется в соответствии с порядком, установленным ст. 256–259 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ налогоплательщики самостоятельно определяют в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией.

Такая формулировка позволяет утвердить, что состав прямых расходов должен быть установлен с учетом экономических особенностей деятельности организации. Следует напомнить, что именно такой принцип положен в основу распределения расходов на прямые и косвенные для целей бухгалтерского учета. Следовательно, перечень прямых расходов для целей налогообложения, должен совпадать с таким же перечнем для целей бухгалтерского учета.

При этом налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в налоговом периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации.

К косвенным расходам относят все иные суммы расходов, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода (кроме внереализационных).

4.3. Налоговый учет расходов на производство и реализацию

Признание расходов, связанных с производством определить, к какой именно группе она отнесет такие расходы. Исходя из этого, для правильного

разделения расходов на прямых и косвенные, в связи с отличиями при принятии последних в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, каждый расход необходимо рассматривать обособленно, иметь его документальное подтверждение и возможность обосновать экономическую целесообразность, учитывая его способность приносить доход. С этой целью возможно ведение специальных налоговых регистров, позволяющих учитывать и распределять расходы на прямые и косвенные в момент их возникновения либо списания.

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

Признание расходов, связанных с производством и реализацией, осуществляется по правилам, установленным в ст. 272 и 273 НК РФ. Момент признания расходов зависит от применяемого организацией метода – кассового метода или метода начисления (табл. 2).

Таблица 2

Момент признания расходов, связанных с производством и реализацией

Виды расходов	Момент признания расходов при методе начисления (ст. 272 НК РФ)	Момент признания расходов при кассовом методе (ст. 273 НК РФ)
Материальные расходы	Дата передачи в производство сырья и материалов – в части сырья и материалов, приходящихся на производственные товары (работы, услуги). Дата подписания акта приема-передачи услуг (работ) – для услуг (работ) производственного характера	Дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. При ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения задолженности – в момент такого погашения. Расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе материальных расходов по мере списания сырья и материалов в производство
Амортизация	Признается ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. 259 и 322 НК РФ	Учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. Допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве
Расходы на оплату труда	Признаются ежемесячно исходя из суммы расходов, начисленных в соответствии со ст. 255 НК РФ	Дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. При ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения
Расходы на ремонт основных средств	Признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особен-	При оплате услуг третьих лиц – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кас-

Виды расходов	Момент признания расходов при методе начисления (ст. 272 НК РФ)	Момент признания расходов при кассовом методе (ст. 273 НК РФ)
	ностей, предусмотренных ст. 260 НК РФ	сы. При ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Признаются расходы на ремонт только оплаченных налогоплательщиком основных средств, используемых в производстве. При этом должны быть учтены особенности, предусмотренные ст. 260 НК РФ
Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению)	Признаются в качестве расходы в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде	При оплате услуг третьих лиц – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы на оплату страховых (пенсионных) взносов
Суммы налогов, сборов	Дата начисления налогов (сборов)	Учитываются в составе расходов в размере их фактической оплаты налогоплательщиком. При наличии

Виды расходов	Момент признания расходов при методе начисления (ст. 272 НК РФ)	Момент признания расходов при кассовом методе (ст. 273 НК РФ)
		задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность
Комиссионные сборы, иные подобные расходы	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода	При оплате услуг третьих лиц – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. При ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения
Расходы на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги)	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода	При оплате услуг третьих лиц – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. При ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения
Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода	При оплате услуг третьих лиц – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. При ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения
Суммы выплаченных подъемных	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы)	Не установлен. По аналогии со ст. 272 НК РФ – дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы)
Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы)	Не установлен. По аналогии со ст. 272 НК РФ – дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы)
Расходы на командировки	Дата утверждения авансового отчета	Не установлен. Возможный момент признания расходов – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы)
Расходы на содержание служебного		Условием признания расходов является утверждение авансового от-

Виды расходов	Момент признания расходов при методе начисления (ст. 272 НК РФ)	Момент признания расходов при кассовом методе (ст. 273 НК РФ)
транспорта		чета. При оплате услуг третьих лиц – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. Условием признания расходов является утверждение авансового отчета
Представительские расходы	Дата утверждения авансового отчета	При оплате услуг третьих лиц – дата погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. Условием признания расходов является утверждение авансового отчета
Расходы в виде сумм отчислений в резервы, признаваемые расходом в соответствии с главой 25 НК РФ	Дата начисления в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ	Не установлен
Расходы в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и обязательствам в иностранной валюте, а также стоимости уценки драгоценных металлов	Дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последнее число текущего месяца	Не установлен
Расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость	Дата реализации или иного выбытия ценных бумаг	Не установлен
Суммовая разница у налогоплательщика-продавца	Дата погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – дата приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав	Не установлен
Суммовая разница у налогоплательщика-продавца	Дата погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты – дата реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав	Не установлен

Виды расходов	Момент признания расходов при методе начисления (ст. 272 НК РФ)	Момент признания расходов при кассовом методе (ст. 273 НК РФ)
Расходы от продажи (покупки) иностранной валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту	Не установлен
Расходы в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда	Не установлен

4.4. Налоговый учет внереализационных расходов

Согласно п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией.

Внереализационные расходы, как и косвенные расходы, в полном объеме без дополнительных распределений списываются на уменьшение доходов текущего отчетного (налогового) периода.

Перечень внереализационных расходов приведен в ст. 265 НК РФ и не является закрытым. Поэтому в налоговом учете могут быть признаны другие внереализационные расходы, не поименованные в ст. 265 НК РФ. Следует учитывать критерии признания расходов, в том числе и внереализационных, установленных п. 1 ст. 252 НК РФ: расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены.

Согласно ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам в частности, относятся:

- затраты на содержание переданного в аренду имущества;
- расходы на уплату процентов по долговым обязательствам любого вида;
- расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- расходы на обслуживание приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы от переоценки валюты и валютной задолженности;
- отрицательные суммовые разницы;
- расходы на формирование резервов по сомнительным долгам;
- расходы на ликвидацию основных средств;
- расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов;
- судебные расходы и арбитражные сборы;

– затраты на аннулированные производственные заказы и затраты на производство, не давшее продукции;

– расходы в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств и расходы на возмещение причиненного ущерба;

– расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде;

– расходы на услуги банков;

– расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков);

– в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке;

– расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок;

– расходы в виде отчислений организаций, входящих в структуру РОСТО;

– расходы в виде премии (скидки) выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в части объема покупок;

– расходы в виде целевых отчислений от потерь.

В составе внереализационных расходов также учитываются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде:

– в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в отчетном (налоговом) периоде;

– суммы безнадежных домов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным домам, суммы безнадежных домов, не покрытые за счет средств резерва;

– потерь от простоев по внутрипроизводственным причинам;

– не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

– расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены;

– потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты по предотвращению или ликвидации последствий стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций;

– убытки по сделке уступки права требования.

Внереализационные расходы не зависят от характера деятельности организации, порядок их учета чаще всего установлен в нормативных документах по бухгалтерскому и налоговому учету.

По характеру воздействия на формирование налогооблагаемой базы по налогу на прибыль внереализационные расходы можно подразделить на группы:

1) нормируемые внереализационные расходы, в частности: затраты на уплату процентов по долговым обязательствам; затраты по аннулированным производственным заказам; убытки по сделке уступки права требования долга;

2) расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль особым образом: затраты на формирование резервов по сомнительным долгам; суммы убытки от списания недоамортизированных основных средств; суммы налогов по купленным материально-производственным запасам, если долг перед поставщиком был списан.

4.5. Нормируемые расходы в налоговом учете

Не все расходы можно учесть в налоговой базе по налогу на прибыль в полном объеме. Есть затраты, которые уменьшают базу только частично, в пределах норм.

Нормы для одних расходов указаны в налоговом кодексе, для других – в постановлениях Правительства РФ «В отдельных случаях нормы устанавливаются в особом порядке.

К расходам, нормы по которым установлены НК РФ, относятся затраты на рекламу, добровольное страхование работников, создание резерва по сомнительным долгам, представительские расходы, проценты по заемным средствам, затраты по реализации продукции СМИ и книг.

Расходы на рекламу, учитываются в составе прочих расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, согласно подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ.

К не нормируемым расходам на рекламу относятся:

– расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

– расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

– расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах (работах, услугах), товарных знаках и знаках обслуживания.

Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных компаний, а также иные виды расходов на рекламу, не поименованные выше, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Списывать нормируемые расходы на рекламу до того момента, пока неизвестна выручка от реализации, нельзя. Вопрос о том, можно ли учесть в налоговой базе нормируемые расходы на рекламу, решается после окончания отчетного периода по налогу на прибыль (квартал, месяц). Определив норму следует сравнить ее с фактическими расходами, которые подлежат нормированию. Затраты в пределах норм включаются в налоговую базу. При этом, до окончания налогового периода расходы, не учтенные в одном отчетном периоде, можно признать в следующем отчетном периоде.

Пример. В марте 2018 г. организация участвовала в выставке. Взнос за участие составил 85 000 р. на выставке проводился розыгрыш призов. Стои-

мость призов 79 000 р. Выручка от реализации за январь – март 2018 г. составила 5 800 750 р., за апрель–июнь 6 900 580 р. Прочих расходов на рекламу в первом полугодии 2018 г. у организации не было.

Затраты на участие в выставке не нормируются, поэтому 85 000 р. можно отразить в налоговом учете организации в марте 2018 г.

Рекламные расходы в виде призов, вручаемых победителям, являются нормируемыми. Чтобы рассчитать сумму расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, необходимо определить 1 % выручки от реализации.

Налогооблагаемую базу по налогу на прибыль за 1 квартал 2018 г. можно уменьшить только на 58 007,50 р. ($5\,800\,750 \times 1\%$) нормируемых расходов на рекламу, оставшуюся часть стоимости призов ($79\,000 - 58\,007,50$) $\times 20\,992,50$ р. можно перенести на следующий отчетный период, т.е. включить в налоговую базу за полугодие. Выручка за полугодие составила $5\,800\,750 + 6\,900\,580 = 127\,013,30$ р. Один процент от выручки составит 127 013,30 р. Расходы на рекламу составили 79 000 р., поэтому оставшуюся часть стоимости призов 20 992, 50 р. можно признать в расходах в июне 2018 г.

К представительским расходам, согласно подп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ, относятся расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества. Понятие «официальный прием» раскрыто в п. 2 ст. 264 НК РФ. Это завтрак, обед или иное аналогичное мероприятие.

В том же пункте представительские расходы детализированы. В частности, к представительским расходам относят расходы на прием и обслуживание участников, прибывших на заседание совета директоров и официальных лиц принимающей стороны, расходы на транспортное обеспечение доставки участников к месту проведения мероприятия и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

В составе представительских расходов можно учесть стоимость спиртных напитков, приобретенных для проведения официального мероприятия, при условии, что такие затраты соответствуют критерием, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ. Они должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы (письмо МФ РФ от 16.08.2006 г. № 03-03-04/4/136).

Документами, служащими для подтверждения представительских расходов, могут являться:

- приказ (распоряжение) руководителя организации об осуществлении расходов на указанные цели;
- смета представительских расходов;
- первичные документы, подтверждающие фактическое осуществление расходов (счет, договор, кассовые и товарные чеки и др.);
- акт об осуществлении представительских расходов, подписанный руководителем организации, с указанием сумм фактически произведенных представительских расходов.

Кроме этого, по каждому мероприятию составляется отчет о представительских расходах, в котором следует отразить:

- цель мероприятия и результаты его проведения;
- дату и место проведения;
- программу мероприятия;
- состав приглашенной делегации;
- участников принимающей стороны;
- сумму расходов на представительские цели.

Расходы на оплату проживания участников приглашенной делегации в гостинице не подлежат признанию в составе представительских расходов, так как они не поименованы в п. 2 ст. 264 НК РФ. На это указано в письме МФ РФ от 16.04.2007 г. № 03-03-06/1/235. Не относятся к представительским также затраты на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Все представительские расходы являются нормируемыми. Их стоимость может быть включена в налоговую базу по налогу на прибыль в размере, не превышающем 4 % суммы расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период.

Представительские расходы учитываются в порядке, аналогичном тому, который применяется для учета расходов на рекламу. Расходы на оплату труда берутся нарастающим итогом с начала года и умножаются на 4 %. Полученная сумма сравнивается со стоимостью представительских расходов за тот же период. Представительские расходы в пределах 4 % затрат на оплату труда за отчетный (налоговый) период включаются в налоговую базу.

Пример. На официальный прием с целью установления сотрудничества в июне организация потратила 300 000 р. Затраты на оплату труда за январь – июль текущего периода составили 3 480 300 р.

Максимально возможная сумма представительских расходов за полугодие составляет 139 212 р. ($3\,480\,300 \times 4\%$). Фактически осуществленные представительские расходы превышают максимально возможную сумму. В состав прочих расходов за полугодие можно включить только 139 212 р.

Особенности учета расходов в виде процентов по заемным средствам раскрыты в ст. 269 НК РФ. Налогоплательщики, которые планируют брать кредиты и займы и учитывать в налоговой базе по налогу на прибыль проценты, должны определить способ расчета суммы процентов, которую можно включить в расходы. Существует два способа: исходя из средней ставки процентов или из ставки рефинансирования Банка России. Первый способ подходит только налогоплательщикам, которые предполагают взять одновременно несколько кредитов или займов. Второй способ могут применять все налогоплательщики.

При выборе первого способа в налоговой базе по налогу на прибыль будут учитываться проценты, не превышающие средний уровень больше чем на 20 %. Средний уровень процентов определяется по долговым обязательствам, выданным в том же периоде на сопоставимых условиях.

Долговые обязательства признаются сопоставимыми, если отвечают одновременно ряду критериев: они выданы в одинаковой валюте, на те же сроки, под аналогичное обеспечение и в сопоставимых объемах.

Названные критерии сопоставимости долговых обязательств могут учитывать спрос и предложение на них по месту проведения операций на территории России или за ее пределами. Долговые обязательства, соответствующие всем критериям сопоставимости, но принятые от разных категорий кредиторов (физических и юридических лиц), считаются несопоставимыми.

При втором способе в расходы включается сумма процентов, не превышающая величину, рассчитанную исходя из ставки рефинансирования, умноженной на 1,1 (при оформлении долгового обязательства в рублях). Когда договор не содержит условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия договора, применяется ставка рефинансирования на дату привлечения денежных средств. В иных случаях – действующая на дату признания расходов в виде процентов.

Пример. Организация 1 июня взяла два кредита в одном банке сроком на 6 месяцев под залог оборудования. Первый кредит получен в сумме 3 000 000 р. под 16 % годовых, второй – в сумме 2 500 000 р. под 14 % годовых. 30 июня были начислены и уплачены проценты за 30 дней пользования кредитными средствами. В учетной политике организации указан способ учета процентов по кредитам исходя из средней ставки процентов.

Сумма процентов, которую выплатила организация, составила:

– по первому кредиту – 39 452,05 р. ($3\,000\,000\text{ р.} \times 16\% : 365\text{ дн.} \times 30\text{ дн.}$);

– по второму кредиту – 28 767,12 р. ($2\,500\,000\text{ р.} \times 14\% : 365\text{ дн.} \times 30\text{ дн.}$).

Кредиты выданы на сопоставимых условиях. Определим среднюю величину процентов:

$(3\,000\,000\text{ р.} \times 16\% + 2\,500\,000\text{ р.} \times 14\%) : (3\,000\,000\text{ р.} + 2\,500\,000\text{ р.}) \times 100\% = 15,09\%$.

Согласно ст. 269 НК РФ в расходы включается сумма процентов по кредитам, не отклоняющаяся от среднего уровня более чем на 20 %.

Для указанных условий это кредиты с процентной ставкой не выше 18,11 % ($15,09\% \times 1,2$).

Проценты по двум кредитам ниже предельного уровня. В налоговом учете проценты можно учесть в полном объеме $39\,452,05\text{ р.} + 28\,767,12\text{ р.} = 68\,219,17\text{ р.}$

Затраты на добровольное медицинское и пенсионное страхование, а также личное страхование работников согласно п. 16 ст. 255 НК РФ учитываются в налоговой базе в составе расходов на оплату труда.

Для включения названных взносов в расходы необходимо, чтобы страховая организация имела лицензию на ведение соответствующих видов деятельности.

Расходы на добровольное страхование по договорам долгосрочного страхования жизни, добровольного пенсионного страхования и негосударственного

пенсионного обеспечения могут уменьшать налогооблагаемую базу в размере, не превышающем в совокупности 12 % суммы расходов на оплату труда. Для взносов по договорам медицинского страхования, включаемых в расходы, лимит составляет 3 % от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам страхования, заключаемые на случай смерти или утраты трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей, в расходах не могут превышать 15 000 р. на одного работника.

Для определения предельной суммы расходов, связанных с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) берут расходы на оплату труда нарастающим итогом с момента вступления договора в силу с учетом срока его действия в налоговом периоде (п. 3 ст. 318 НК РФ).

Кроме фактически осуществленных расходов налогоплательщики могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на сумму начисленных резервов, например, по сомнительным долгам. Порядок налогового учета таких расходов указан в ст. 266 НК РФ.

Сомнительным долгам признается дебиторская задолженность, возникшая только в результате реализации товаров (работ, услуг), не погашенная в сроки, установленные договором, и не обеспеченная залогом, поручительством или банковской гарантией.

Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам учитываются в составе внереализационных расходов в последний день отчетного (налогового) периода.

Создание резерва производится на основании результатов инвентаризации дебиторской задолженности в следующем порядке:

- полная сумма сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней;
- 50 % суммы сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно.

Сомнительная задолженность со сроком до 45 дней в формировании резерва не участвует.

При этом, в расходах можно учесть не всю сумму исчисленного резерва, а только в пределах 10 % суммы выручки от реализации.

Резерв по сомнительным долгам используется только на покрытие убытков от безнадежных долгов. Безнадежными, согласно ст. 266 НК РФ признаются долги, по которым истек срок исковой давности, а также долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Пример. Организация провела инвентаризацию дебиторской задолженности по состоянию на 29 июня. По итогам инвентаризации признана сомнительной задолженность:

- организации А на 58 000 р. со сроком возникновения 105 дней;
- организации Б на 94 000 р. со сроком возникновения 56 дней;
- организации С на 112 000 р. со сроком возникновения 42 дня.

Выручка от реализации за полугодие составила 1 038 400 р.

В резерв по сомнительным долгам организация включает всю сумму задолженности со сроком 105 дней – 58 000 р., и 50 % суммы задолженности со сроком 56 дней. Величина начисленного резерва по сомнительным долгам составит 105 000 р. (58 000 + 94 000 x 50 %). Из этой суммы в составе внереализационных резервов по итогам полугодия можно учесть только 103 840 р. (1 038 400 р. x 10 %).

Пунктом 1.1 ст. 259 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право учитывать затраты на капитальные вложения в составе расходов отчетного (налогового) периода, в виде амортизационной премии.

2. Нормы для учета некоторых видов расходов установлены Правительством РФ. Нормы компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей сотрудников установлены Правительством РФ от 08.02.2002 г. № 92. Согласно данного постановления налогоплательщики могут учесть ежемесячные компенсации за использование автомобилей с рабочим объемом двигателя до 2 000 см² включительно в сумме не более 1 200 р., с рабочим объемом двигателя свыше 2 000 см² – не более 1 500 р.

Налогоплательщики в соответствии с подп. 13 п. 1 ст. 264 НК РФ могут включить в состав прочих расходов стоимость питания экипажей морских, речных и воздушных судов только в пределах рациона. Рацион питания утвержден постановлением Правительства РФ от 07.12.2001 г. № 861.

3. При исчислении налога на прибыль учитываются некоторые расходы, нормы для которых устанавливаются в особом порядке. Например, потери и недостачи материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли. В соответствии с подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ они приравниваются к материальным расходам для целей налогообложения в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Согласно названной выше норме принято постановление Правительства РФ от 12.11.2002 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей», устанавливающее порядок разработки и утверждения указанных норм заинтересованными министерствами и ведомствами. В постановлении предусмотрено, что нормативы естественной убыли разрабатываются министерствами и ведомствами с учетом технологических условий хранения и транспортировки ТМЦ, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль. Однако для большинства отраслей экономики эти нормы пока не разработаны.

Вместе с тем на основании ст. 7 федерального закона от 06.06.2005 г. № 58-ФЗ до утверждения норм естественной убыли в порядке, прописанном в подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ, применяются нормы естественной убыли, установленные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти. Действие данного положения распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г.

Налогоплательщики, реализующие товары (выполняющие работы), могут создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гаран-

тийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ). Для этого в учетной политике указывается предельный размер этого резерва, учитываемого в расходах.

Резерв начисляется только в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с договором предусмотрен ремонт (обслуживание) в течение гарантийного срока. Расходами признаются суммы начисленного резерва на дату реализации товаров (выполнения работ).

Предельный размер резерва определяется следующим образом. Это доля фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию за предыдущие три года в сумме выручки от реализации данных товаров (выполнения работ) за тот же период, умноженная на величину выручки от реализации данных товаров (выполнения работ) за отчетный (налоговый) период. Если товары реализуются (работы выполняются) менее трех лет, то учитываются выручка и расходы на ремонт за фактический период реализации. В ситуации, когда ремонт и гарантийное обслуживание не проводились, предельный размер резерва устанавливается в сумме ожидаемых расходов.

Контрольные вопросы

1. Что такое «расход» в налоговом учете?
2. Приведите примеры расходов, которые не принимаются для целей налогообложения.
3. Обоснуйте, почему не все расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.
4. Назовите требования для признания расходов в налоговом учете.
5. Поясните, что означает «обоснованность расходов».
6. Как убедиться, что расходы документально подтверждены?
7. Как обеспечить сопоставление расходов с доходами?
8. Классификация расходов.
9. Привести примеры расходов, которые учитываются при расчете налога на прибыль.
10. Привести примеры расходов, которые не учитываются при расчете налога на прибыль.
11. Какие расходы признаются «прямыми» в налоговом учете?
12. Какие расходы признаются «косвенными» в налоговом учете?
13. Приведите примеры моментов признания расходов, связанных с производством и реализацией.
14. Порядок признания прямых расходов в налоговом учете.
15. Порядок признания косвенных расходов в налоговом учете.
16. Приведите примеры распределения расходов на будущие периоды.
17. Привести примеры внереализационных расходов в налоговом учете.
18. Даты признания внереализационных расходов в налоговом учете.
19. Порядок признания убытка от выбытия основных средств в налоговом учете.
20. Порядок признания штрафов, пени, неустоек в налоговом учете.

Практическое задание

Задача 4.1

В 1-м квартале 2019 г. организация, перешедшая с метода начисления на кассовый метод признания доходов и расходов, приобрела товары на сумму 428 000 р. (без НДС). В соответствии с договором оплата товаров осуществлялась в два этапа: 40 % – в момент получения, 60 % – во втором квартале 2019 г. Все товары реализованы в 1-м квартале 2019 г., поступила выручка от реализации на расчетный счет – 853 000 р. (без НДС).

Задание: отразить доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете, составить регистры налогового учета.

Задача 4.2

Организация в 1-м квартале 2019 г. отгрузило готовую продукцию в оценке по фактической себестоимости на сумму 620 000 р., продажная цена составила – 1 360 000 р. Расходы на доставку продукции покупателю составили 56 000 р., из них оплачено 32 000 р. Поступило на расчетный счет выручка от продажи – 960 000 р.

Организация признает доходы и расходы, согласно учетной политике, по методе начисления.

Задание: отразить доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете, составить регистр налогового учета; определить сумму прибыли.

Задача 4.3

В ООО «Ромашка» в 2019 г. в соответствии с требованиями налогового учета, косвенные производственные расходы составили 2 360 000 р. Прямые расходы за этот же период составили 2 150 000 р. Прямые расходы, по данным аналитического налогового учета, распределены следующим образом: на остаток незавершенного производства – 400 000 р., на готовую продукцию, находящуюся на складе – 300 000 р., оставшаяся сумма отнесена на реализованную продукцию. Доходы от реализации продукции составили, по данным налогового учета 6 584 000 р.

Задание: рассчитать сумму расходов, на которую можно уменьшить доходы от реализации продукции; определить налоговую базу для исчисления налога на прибыль; рассчитать налог на прибыль.

Задача 4.4

ООО «Орион» занимается оптовой торговлей чая. По состоянию на начало отчетного года на складе организации числились запасы чая на сумму 2 120 000 р., остаток расходов на доставку чая, по данным бухгалтерского учета, составлял 62 000 р. В отчетном году себестоимость реализованного чая составила 1 850 000 р. По состоянию на 31 декабря отчетного года на складе организации оставалось запасов чая на 1 270 000 р., транспортные расходы на доставку чая в отчетном году составили 89 000 р.

Задание: рассчитать сумму транспортных расходов, на которую можно уменьшить доходы от реализации; составить регистр налогового учета.

Задача 4.5

По данным учетной политики, ООО «Орион», в налоговом учете создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. В 2019 г. совокупная стоимость основных средств, по которым будет создан резерв составляет 36 456 879 р. Предполагаемый объем ремонтных работ по основным средствам, на основании дефектных ведомостей и планов организации 1 850 000 р. В течение трех предыдущих лет организация истратила на ремонты основных средств 2 100 000 р.

В составе основных средств организации числится также производственное оборудование, которое, в соответствии с техническими нормами, подлежит обязательному ремонту каждые два года. Нормативная стоимость обязательного ремонта составляет 260 000 р.

Задание: создать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств на 2020 г.; составить регистр налогового учета.

Задача 4.6

ООО «Орион» в 2019 г. проводило работы по усовершенствованию технологии производства продукции с целью поиска новых возможностей повышения эффективности производства. Затраты на проведение этих работ составили 95 000 р. Работы завершены, но положительного результата не получено.

Задание: отразить названные расходы в бухгалтерском и налоговом учете; составить регистр налогового учета; определить сумму расходов, признаваемых в 2019 г.

Задача 4.7

В первом квартале 2019 г. сумма расходов на оплату труда в ООО «Орион» составила 320 000 р. В январе 2019 г., в соответствии с заключенными договорами, с расчетного счета оплачены расходы по страхованию:

- помещений и транспортных средств в сумме 23 000 р., срок действия страховки до 31.12.2019 г.;
- гражданской ответственности как владельцев транспортных средств, предпринимательского риска по ряду договоров с контрагентами 18 000 р.;
- добровольному страхованию жизни работников администрации на срок 7 лет с января 2019 г. По договорам не предусмотрены страховые выплаты работникам, за исключением случаев смерти работника.

Задание: отразить факты хозяйственной жизни в бухгалтерском и налоговом учете; составить налоговый регистр учета расходов по страхованию; рассчитать сумму расходов на страхование в налоговом учете за 1-й квартал 2019 г.

Задача 4.8

АО «Вихрь» осуществляет торговлю стиральных машин. В соответствии с условиями продажи, общество осуществляет гарантийный ремонт техники в

течение трех лет с момента продажи. Согласно учетной политики, общество должно формировать резерв расходов на гарантийный ремонт. Фактические расходы на гарантийный ремонт в предыдущие три года составили 500 000 р. (без НДС), выручка от продажи стиральных машин за тот же период – 15 000 000 р. (без НДС).

В 2019 г. организация продает стиральные машины по цене 18 000 р. (без НДС). В первом квартале 2019 г. продано 150 стиральных машин.

Задание: отразить информацию о создании резерва в бухгалтерском и налоговом учете; рассчитать сумму расходов на создание резерва на гарантийный ремонт в налоговом учете; составить налоговый регистр учета сумм резерва на гарантийный ремонт.

Задача 4.9

АО «Вихрь» проводит рекламные мероприятия по продвижению товаров на рынке. В первом полугодии 2019 г. общество потратило на рекламные мероприятия 900 000 р., в том числе:

– на оформление витрин – 480 000 р., в том числе НДС 20 %;

– на рекламу своего товара в печатных изданиях – 240 000 р., в том числе НДС 20 %;

– на приобретение призов для участников массовой рекламной компании – 180 000 р., без НДС.

Выручка от реализации товаров в первом полугодии составила 12 000 000 р. (без НДС).

Задание: отразить расходы на рекламу в бухгалтерском и налоговом учете; рассчитать сумму расходов на рекламу для целей налогового учета; составить налоговый регистр учета расходов на рекламу.

Задача 4.10

В январе 2019 г. ООО «Ромашка» реализовало экскаватор, продажная стоимость 85 000 р. (без НДС). Первоначальная стоимость экскаватора составляла 2 650 000 р., остаточная стоимость – 86 000 р. Срок полезного использования, установленный при принятии объекта к учету, истекает в апреле следующего года.

Задание: рассчитать финансовый результат от списания объекта в бухгалтерском и налоговом учете; определить в какую группу расходов отнести этот результат; составить регистр налогового учета.

Задача 4.11

В январе 2019 г. ООО «Вихрь» продало машину для химической чистки белья за 100 000 р. (без НДС). Доставка машины покупателю, в соответствии с договором, обошлась обществу в 13 000 р. (без НДС). Остаточная стоимость машины на момент реализации – 120 000 р. Срок ее полезного использования равен 7 годам (84 месяца). Общество эксплуатировало машину, с даты приобретения по январь 2019 г. включительно (44 месяца).

Задание: Рассчитать суммы убытка от реализации основного средства, приходящуюся на 1 квартал 2019 г., составить налоговый регистр учета убытка от продажи, пояснить в течение какого периода убыток можно признать для целей налогового учета.

Задача 4.12

АО «Восток» 15 января 2019 г. отгрузило ООО «Крона» продукцию на сумму 50 000 р. (без НДС). Согласно договору, ООО «Крона» должно было оплатить продукцию не позднее 15 февраля 2019 г. В указанный срок, покупатель не выполнил свои обязательства, оплата не поступила. Покупатель не отвечает на претензии продавца, не гарантирует выполнение своих обязательств. 25 марта 2019 г. АО «Восток» уступило право требования оплаты к ООО «Крона» другой организации – АО «Тайга» за 45 000 р.

Задание: Рассчитать сумму убытка, относимого на расходы 1-го квартала 2019 г. в налоговом учете, составить регистр налогового учета, сравнить данные налогового и бухгалтерского учета.

Задача 4.13

Организация АО «Восток», по договору поставки от 15 января 2019 г., поставила организации АО «Закат» товар на сумму 2 000 000 р. со сроком оплаты 15 марта 2019 г. АО «Закат» обязательства по оплате не исполнило, отсрочки не просило. 5 августа 2019 г. был заключен договор цессии с организацией ООО «Возрождение» на сумму 1 800 000 р. Ставка ЦБ РФ признается в размере действующей, по состоянию на август 2019 г. Количество дней в году 365 (366) дней.

Задание: Рассчитать сумму убытка для целей налогового учета, составить регистр налогового учета убытка, определить разницу в признании убытка в налоговом и бухгалтерском учете.

Задача 4.14

В январе 2019 г. ООО «Ромашка» поставило продукцию собственного производства ООО «Лазурит» на сумму 1 170 000 р., которая по условиям договора должна быть оплачена 15 марта 2019 г. на расчетный счет продавца. Покупатель свои обязательства не исполнил в установленный срок. 5 апреля 2019 г. ООО «Ромашка» уступило право требования к покупателю другому лицу, АО «Вектор», за 895 000 р. По состоянию на 5 апреля 2019 г. учетная ставка ЦБ РФ – ? % годовых, с 1 марта 2019 г. – 7 % годовых.

Задание: определить ставки ЦБ РФ на указанные периоды; рассчитать размер убытка для целей налогового учета (все суммы без НДС); составить регистр налогового учета.

Задача 4.15

В марте 2019 г. ООО «Ромашка», по договору займа получило от ООО «Восход» 300 000 р. на один год. За пользование займом, в соответствии с договором, ежемесячно начисляется доход в сумме по 7 500 р.

Других займов и кредитов во 2-м квартале 2019 г. предприятие не получало. В течение 2019 г. ставка рефинансирования ЦБ равна 17 %.

Задание: Рассчитать ежемесячную сумму процентов, признаваемых расходами в целях налогового учета, составить регистр налогового учета.

Задача 4.16

В апреле и июне 2019 г. организацией получены рублевые банковские кредиты на приобретение сырья и материалов с уплатой процентов в размере 7,2 и 7,7 % со сроком погашения в июле и сентябре 2019 г. соответственно, под залог ценных бумаг, принадлежащих организации. Уплата процентов осуществляется в соответствии с условиями договора.

Эти кредиты получены на сопоставимых условиях: в одной и той же валюте – рублях; под одно и то же обеспечение – залог ценных бумаг; одна и та же группа риска – кредитование промышленного предприятия под залог ценных бумаг.

Задание: определить по какой ставке процентов будут приняты для целей налогового учета уплаченные проценты; составить регистр налогового учета начисленных и уплаченных процентов.

Задача 4.17

В конце марта 2019 г. предприятие провело инвентаризацию своей дебиторской задолженности. В результате инвентаризации выяснилась следующая задолженность, по которой сроки оплаты в соответствии с договором истекли:

ООО «Янта» – на сумму 140 000 р. – отгрузка продукции 1 февраля 2016 г., срок оплаты – 1 марта 2016 г.

ООО «Бета» – на сумму 200 000 р. – отгрузка продукции 10 января 2018 г., срок оплаты – 10 декабря 2018 г.

ООО «Срок» – на сумму 300 000 р. – отгрузка продукции 20 февраля 2019 г., срок оплаты – 20 марта 2019 г.

Предприятие решило создать на II квартал 2019 г. резерв по сомнительным долгам, в соответствии с методикой, установленной в учетной политике. Сумма выручки от реализации продукции за I квартал (без налогов) составила 2 500 000 р.

Задание: рассчитать сумму создаваемого резерва, относимого на расходы в налоговом учете; в какой группе расходов следует признать сумму созданного резерва; определить на какую дату будет создан резерв по сомнительным долгам; составить регистр налогового учета.

В 3-м квартале 2019 г. долг ООО «Бета» был оплачен. В конце июня 2019 г. предприятие провело инвентаризацию своей дебиторской задолженности. За счет созданного резерва списана задолженность ООО «Янта», по которой истек срок исковой давности. Новых сомнительных долгов у предприятия не образовалось. Сумма выручки от реализации продукции за 1-е полугодие (без налогов) составила 2 900 000 р.

Задание: рассчитать сумму создаваемого резерва на 3-й квартал; какая сумма будет отнесена на расходы 2-го квартала; в составе каких расходов будет учтена; составить регистр налогового учета.

Задача 4.18

На начало 2-го квартала 2019 г. в налоговом учете ООО «Восход» числился остаток неиспользованного резерва по сомнительным долгам в размере 240 000 р., который был создан на следующую дебиторскую задолженность:

ООО «Импульс» – на сумму 140 000 р. – отгрузка продукции 1 апреля 2016 г., срок оплаты по договору – 01.05.2016 г.;

АО «Берег» – на сумму 200 000 р. – отгрузка продукции 10 января 2018 г., срок оплаты по договору – 10.02.2018 г.;

ООО «Сигма» – на сумму 300 000 р. – отгрузка продукции 20 февраля 2018 г., срок оплаты – 20.08.2018 г.

Во II квартале 2019 г. долг АО «Берег» был оплачен полностью. В конце июня 2019 г. предприятие провело инвентаризацию своей дебиторской задолженности. За счет созданного резерва списана задолженность ООО «Импульс», по которой истек срок исковой давности, задолженность признана нереальной для взыскания. Новых сомнительных долгов у предприятия не образовалось. Сумма выручки от реализации продукции за 1 полугодие (без налогов) = 2 900 000 р.

Задание: рассчитать сумму создаваемого резерва на 3-й квартал 2019 г., определить какая сумма будет отнесена на внереализационные расходы 2-го квартала; составить регистр налогового учета резервов сомнительных долгов.

Задача 4.19

АО «Свет» занимается производством картофельных чипсов. Стоимость остатков незавершенного производства на начало февраля 2019 г. составляет 5 000 р., в составе незавершенного производства 350 кг картофеля. В феврале на производство готовой продукции отпущено 4 650 кг картофеля.

Часть остатков незавершенного производства на конец февраля составляет готовые, но не упакованные чипсы, вес которых 90 кг. Для их производства с учетом технологических потерь израсходовано 300 кг картофеля. Другая часть незавершенного производства – очищенный картофель, его вес – 180 кг, для его получения израсходовано 200 кг картофеля.

Прямые расходы за февраль составили 70 000 р.

Всего за февраль произведено и упаковано 1 350 кг чипсов. На начало февраля остатки готовой продукции на складе составляли 20 кг в оценке по прямым расходам на сумму 1 000 р. Всего в феврале продано 1 000 кг чипсов, передано на реализацию – 290 кг.

На начало февраля, остатки отгруженной, но не реализованной продукции составляли 120 кг в оценке по прямым расходам – 5 400 р.

Задание: рассчитать сумму прямых расходов, приходящуюся на реализованную продукцию; составить регистр налогового учета расходов организации.

Задача 4.20

ООО «Импульс» выпускает утюги. Технологическим процессом предусмотрено четыре производственных стадий изготовления продукции. Изделия, прошедшие с 1 по 3-ю стадию, составляют затраты незавершенного производства, прошедшие 4-ю стадию – готовая продукция. Нормативная себестоимость по прямым расходам на выпуск 1 ед. продукции на разных производственных стадиях составляет: 1 стадии – 350 р., 2 ст. – 190 р., 3 ст. – 120 р., 4 ст. – 40 р. Итого нормативная себестоимость одного утюга 700 р.

На начало марта остатков незавершенного производства, готовой продукции на складе, отгруженных товаров нет. Величина прямых расходов за март – 225 680 р. За март произведено 309 утюгов. Из них реализовано, право собственности перешло к покупателю – 280 шт., отгружено, но не реализовано, передано на продажу – 20 шт.

В стадии производства на конец марта находится 18 утюгов, из них на 1-й стадии – 8 шт., на 2-й стадии – 6 шт., на 3-й стадии – 4 шт.

Задание: определить сумму прямых расходов, приходящуюся на реализованную готовую продукцию; составить регистр налогового учета расходов организации.

Задача 4.21

ООО «Тополек» осуществляет производственную деятельность, применяет общую систему налогообложения. На балансе общества числятся следующие объекты основных средств.

Здание административное одноэтажное бескаркасное. Первоначальная стоимость – 5 800 000 р., срок полезного использования в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, – 300 мес. (25 лет). По состоянию на 01.01.2019 г. фактический срок эксплуатации составил 27 лет, остаточная стоимость – 1 885 000 р.

Автомат кузнечно-прессовой. Первоначальная стоимость – 350 000 р., срок полезного использования – 240 мес. (20 лет). По состоянию на 01.01.2019 г. фактический срок эксплуатации составил 7 лет (84 мес.), остаточная стоимость – 105 000 р. Амортизация начисляется линейным методом с повышающим коэффициентом 1,8 (используется для работы в две смены).

Кабельные линии связи. Первоначальная стоимость – 210 000 р., срок полезного использования – 240 мес. (20 лет). По состоянию на 01.01.2019 г. фактический срок эксплуатации составил 5 лет (60 мес.), остаточная стоимость – 159 600 р. Амортизация начисляется нелинейным методом. Остаточная стоимость на 01.02.2019 г. – 158 000 р.

Легковой автомобиль. Первоначальная стоимость – 320 000 р., срок полезного использования – 60 мес., дата ввода в эксплуатацию – 25.01.2019 г. Амортизация начисляется линейным методом с понижающим коэффициентом 0,5.

Задание: произвести начисление амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета; обосновать возникшие разницы; составить регистр налогового учета.

Задача 4.22

На балансе ООО «Тополек» учтены следующие объекты основных средств.

1. Здания.

Здание офиса. Было приобретено 28 мая прошлого года. Стоимость здания 1 500 000 р. (НДС 20 %).

31 мая были поданы документы на государственную регистрацию здания. Свидетельство о регистрации было получено 15 июня прошлого года.

Срок полезного использования установлен продолжительностью в 25 лет.

Здание цеха. Было приобретено 25 июня прошлого года. Свидетельство о государственной регистрации от 28 июня прошлого года. Стоимость здания 3 000 000 р. (НДС – 20 %).

Срок полезного использования установлен продолжительностью в 20 лет.

2. Легковой автомобиль.

Приобретен 10 июня прошлого года. Стоимость автомобиля 810 000 р. (НДС – 20 %). Расходы по постановке автомобиля на учет в ГИБДД составили 5 000 р.

Срок полезного использования установлен продолжительностью в 8 лет. Предполагаемый пробег автомобиля – 500 000 км.

3. Оборудование.

Оборудование «А».

Приобретено 9 июля прошлого года. Стоимость оборудования 1 900 000 р. (НДС 20 %). Оборудование доставлено автотранспортным предприятием, стоимость услуг АТП 24 000 (НДС 20 %). Монтаж оборудования осуществлено ИП «Звезда», стоимость услуг – 80 000 (НДС 20 %).

Срок полезного использования установлен продолжительностью в 5 лет.

Оборудование «В».

Приобретено 15 июля прошлого года. Стоимость оборудования 400 000 (НДС 20 %). Оборудование доставлено автотранспортным предприятием, стоимость услуг АТП 5 600 (НДС 20 %).

Срок полезного использования установлен продолжительностью в 3 года.

В феврале текущего года оборудование «В» сгорело и было списано. При его ликвидации в бухгалтерском учете был оприходован металлолом на сумму 20 000 р.

В ООО «Тополек» установлен двухсменный режим работы.

4. Компьютер.

Приобретен и принят к бухгалтерскому учету 20 июня текущего года. Стоимость компьютера 360 000 (НДС 20 %).

Срок полезного использования установлен продолжительностью в 3 года.

Учетной политикой для целей бухгалтерского учета установлены следующие способы начисления амортизации:

– линейный – для зданий,

– способ уменьшаемого остатка – для оборудования (коэффициент ускорения – 2,5),

- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – для вычислительной техники,
- списания стоимости пропорционально объему продукции – для автомобилей.

Учетной политикой для целей налогового учета установлены следующие способы начисления амортизации:

- линейный – для зданий, автомобилей, оборудования,
- нелинейный – для вычислительной техники.

Также учетной политикой для целей налогового учета установлены специальные коэффициенты: по легковому автомобилю – 0,5, по оборудованию – 2.

Задание: отразить в бухгалтерском учете операции по приобретению и оприходованию объектов основных средств; начислить амортизацию для целей бухгалтерского и налогового учета: по зданиям – за отчетный период предыдущего года с разбивкой по месяцам; по легковым автомобилям – за отчетный период предыдущего и текущего года с разбивкой по месяцам; по оборудованию и компьютерной технике – за весь период эксплуатации; произвести необходимые записи в регистрах бухгалтерского и налогового учета по операциям начисления амортизационных отчислений.

5. Учетная политика для целей налогового учета

5.1. Сущность и необходимость учетной политики для целей налогообложения.

5.2. Основные элементы учетной политики.

5.3. Порядок оформления учетной политики.

5.1. Сущность и необходимость учетной политики для целей налогообложения

Определение учетной политики в Налоговом кодексе РФ является мерой по систематизации понятийного аппарата российского налогового законодательства, а также может рассматриваться как предпосылка к систематизации требований собственно к учетной политике для целей налогообложения. Но это лишь первый шаг, поскольку федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» только определил учетную политику для целей налогообложения, оставив нерешенными вопросы, возникающие в связи с неоднозначностью норм налогового законодательства об учетной политике.

Неоднозначность соответствующих норм налогового законодательства приводит к бессистемности требований к организации учетной политики для целей налогообложения, к ее содержанию, отсутствию условий для последовательного применения способов (методов) налогового учета, ограниченности доступа налоговых органов к информации о принятой в той или иной организации учетной политике для целей налогообложения.

В настоящее время нормы, касающиеся учетной политики для целей налогообложения, встречаются в разных главах Налогового кодекса РФ. В частности, норма о том, что порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом (распоряжением) руководителя организации, содержится в ст. 313 НК РФ (глава 25); нормы о порядке применения учетной политики для целей налогообложения – в п. 12 ст. 167 НК РФ (глава 21) и т.д.

С одной стороны, это объясняется тем, что вариантность способов (методов) определения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика допускается при расчете обязательств по различным налогам, в том числе по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость. С другой стороны, нормы налогового законодательства, касающиеся учетной политики для целей налогообложения и содержащиеся в различных главах кодекса, зачастую дублируют друг друга или имеют противоречивый характер.

В частности, в п. 12 ст. 167 НК РФ сказано, что учетная политика для целей налогообложения вновь созданной организации утверждается не позднее окончания первого налогового периода. В то же время согласно п. 1 ст. 163 НК

РФ налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость в общем случае является квартал, а налоговым периодом по налогу на прибыль организаций согласно п. 1 ст. 285 НК РФ – календарный год. Таким образом, неясно, налоговым периодом по какому налогу следует руководствоваться, соблюдая норму об утверждении учетной политики для целей налогообложения вновь созданной организации. Аналогичная проблема возникает и при внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения по инициативе налогоплательщика, которое тоже производится с начала нового налогового периода (ст. 313 НК РФ).

Другая часть проблемы неопределенности норм Налогового кодекса в отношении учетной политики для целей налогообложения касается ее полноты. В общем случае учетная политика организации для целей налогообложения может считаться полной, если содержит все положения, по которым налоговое законодательство, допускает вариантность методов учета. Необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ содержит довольно широкий перечень таких положений, и проблема заключается в том, что одни (например, положения о резерве предстоящих расходов на оплату отпусков (п. 1 ст. 324.1 НК РФ), перечень прямых расходов (п. 1 ст. 318) и др.) сопровождаются прямой ссылкой на обязанность организации отразить их в учетной политике для целей налогообложения, другие же (например, амортизационная премия (п. 1.1 ст. 259), порядок определения срока полезного использования основного средства, полученного в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства (п. 14 ст. 259 и др.) – нет. При этом неясно, нарушает ли налоговое законодательство организация, не зафиксировавшая в своем приказе об учетной политике для целей налогообложения тот или иной выбранный и применяемый ею способ (метод) налогового учета, если соответствующая обязанность в кодексе не установлена, и какие санкции могут быть применены к такой организации.

Отсутствие в приказе об учетной политике организации тех или иных положений не означает их неприменение на практике.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ содержит довольно широкий перечень положений, которые во избежание негативных последствий – судебных разбирательств или же более пристальных налоговых проверок – следует отразить в учетной политике организации для целей налогообложения.

Таким образом, организации, определяя полноту своей учетной политики для целей налогообложения, вынуждены руководствоваться не требованиями налогового законодательства, а возрастающими рисками судебных разбирательств в связи с его неопределенностью.

Пробелы налогового законодательства в части налогового учета и учетной политики для целей налогообложения часто восполняются письмами финансового или налогового ведомства. Вероятно, можно было бы согласиться с таким порядком, однако, как показывает практика, большое число разрозненных положений, требующих толкования, приводит к тому, что издаваемые разъяснения не всегда носят системный характер.

В российской практике провозглашен принцип последовательности применения норм и правил налогового учета (ст. 313 НК РФ), но условия для его

применения отсутствуют, так как в законодательстве не прописаны четкие процедуры смены методов налогового учета событий и операций. В настоящее время ст. 313 НК РФ устанавливает, что изменения в учетную политику для целей налогообложения вносятся, если изменилось законодательство о налогах и сборах или применяемые методы учета.

Последнее означает, что налогоплательщик может вносить изменения в учетную политику для целей налогообложения по собственной инициативе. При этом неясно, чем следует руководствоваться организации при смене применяемых методов налогового учета.

Согласно п. 16 Положения изменение учетной политики может производиться, в частности, в случае разработки организацией новых способов ведения учета.

Вместе с тем подчеркивается, что применение нового способа ведения учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации.

Представляется, что в налоговом учете также могут быть разработаны и закреплены соответствующие критерии, обеспечивающие обоснованность смены способов (методов) налогового учета событий и операций. В данном случае заимствование опыта, накопленного в сфере бухгалтерского учета, сыграет положительную роль.

Российский Налоговый кодекс предоставляет налогоплательщику возможность менять учетную политику для целей налогообложения (по налогу на прибыль организаций) по своей инициативе не чаще 1 раза в год. Из этого правила есть исключения: порядок распределения прямых расходов (формирование стоимости незавершенного производства) (п. 1 ст. 319) и порядок формирования стоимости приобретения товаров (ст. 320 НК РФ) могут меняться не чаще 1 раза в 2 года.

Налоговым кодексом РФ установлена обязанность налогоплательщика предоставлять налоговым органам и их должностным лицам (в случаях, предусмотренных кодексом) документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ). В частности, среди необходимых для исчисления и уплаты налогов документов можно назвать налоговые декларации, а также учетную политику организации в целях налогообложения, так как применение того или иного метода (способа) налогового учета влияет на величину налоговых обязательств данного периода.

В то же время обязанность налогоплательщика подавать налоговые декларации нашла отражение в кодексе (п. 5 ст. 174 НК РФ – по налогу на добавленную стоимость, п. 1 ст. 289 – по налогу на прибыль организаций и др.), а прямой обязанности представлять в налоговые органы приказ (распоряжение) об учетной политике в целях налогообложения в нем не содержится. Возможно, законодатель исходит из соображений, что учетная политика организации в целях налогообложения несомненно входит в число документов, обязанность представлять которые в налоговые органы возложена на налогоплательщика нормой подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ. Однако содержащаяся в данной норме ого-

ворка «в случаях, предусмотренных настоящим кодексом» свидетельствует о необходимости ее конкретизации другими положениями кодекса, но такая конкретизация отсутствует.

Формы налоговых деклараций, применяемые в России, в частности, по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций, не содержат практически никакой информации об учетной политике заполняющего их субъекта в целях налогообложения. Вместе с тем форма декларации заполняется в различном порядке в зависимости от принятых в отчитывающейся организации способов (методов) налогового учета.

При этом некоторые данные из учетной политики для целей налогообложения представляются в рамках налоговых деклараций иностранными организациями, отчитывающимися по налогу на прибыль. В частности, указывается информация о выбранных методах признания доходов, оценки запасов, оценки покупных товаров, начисления амортизации.

Необходимо отметить, что не во всех случаях вопрос информирования налоговых органов об изменениях в учетной политике организаций для целей налогообложения может решаться с помощью форм налоговых деклараций. В настоящее время Налоговый кодекс РФ содержит ряд положений, предусматривающих самостоятельную разработку налогоплательщиком методик налогового учета для определенных объектов. В частности, это перечень прямых и косвенных расходов, порядок оценки незавершенного производства, методики раздельного учета операций реализации, облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость, а также операций, облагаемых НДС по ставке 0 %. Данные методики невозможно не только унифицировать с целью сокращения возможностей налогового планирования, но и формализовать, чтобы предоставить налогоплательщику выбор из ограниченного числа вариантов.

На практике имеют место случаи, когда налоговые органы отказывают в приеме налоговых деклараций, если организация не представляет вместе с ними приказ об учетной политике в целях налогообложения. Это требование может исходить как из потребности налоговых органов в получении соответствующей информации, так и из распространения норм законодательства о бухгалтерском учете на сферу налогового учета.

Действительно, информация об используемых налогоплательщиком методах (способах) налогового учета событий и операций необходима налоговым органам при работе с декларациями, при ее отсутствии должным образом проверить содержание налоговой декларации затруднительно. Конечно, налоговые органы в соответствии со ст. 93 НК РФ могут истребовать у налогоплательщика необходимые документы в ходе проверки. Вместе с тем можно избежать излишней и довольно хлопотной процедуры (документы необходимо выдать в пятитдневный срок), если налоговая отчетность будет сопровождаться сведениями об учетной политике для целей налогообложения.

Проблема информирования налоговых органов возникает и при изменении учетной политики организации для целей налогообложения, причем в случае не только ее смены по инициативе налогоплательщика, но и изменения законодательства о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ не предусматривает механизмов уведомления налоговых органов об изменениях в учетной политике. Вопрос частично решается, если налоговые органы получают сведения об учетной политике в целях налогообложения на периодической основе, например, не принимая налоговые декларации без представления соответствующего документа. Однако и в этом случае они вынуждены проводить излишнюю работу по сверке приказа (распоряжения) об учетной политике организации в целях налогообложения.

Этого можно избежать, если предусмотреть в формах налоговых деклараций определенные поля для заполнения (с их помощью легко получить информацию об изменениях в методах (способах) налогового учета, когда альтернативные варианты перечислены в Налоговом кодексе РФ) или ввести специальные формы, информирующие налоговые органы об изменениях методик учета, разрабатываемых налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с законодательством (например, об изменении порядка определения суммы налога на добавленную стоимость, относящегося к объектам, реализация которых облагается по ставке 0 %).

Что касается изменения учетной политики для целей налогообложения в связи с изменением законодательства о налогах и сборах, то здесь было бы логично, если бы порядок уведомления налоговых органов в каждом конкретном случае также устанавливался в акте, вносящем изменения и дополнения в законодательство.

Введение в Налоговый кодекс РФ определения «учетная политика для целей налогообложения» создает предпосылки к самостоятельности законодательной базы регулирования налогового учета, а также способствует формированию целостного понятийного аппарата российского налогового законодательства.

Кроме того, с определения учетной политики в налоговом законодательстве может начаться столь необходимый процесс систематизации требований к ней, который позволит решить вопросы содержания, статуса учетной политики для целей налогообложения, внесения в нее изменений и дополнений, соответствующего информирования налоговых органов, не решенные на сегодняшний день в должной мере действующим законодательством.

Бессистемность требований к учетной политике для целей налогообложения приводит к росту издержек налогоплательщиков, связанных с соблюдением налогового законодательства – соответственно, степень его соблюдения снижается, и к затруднению работы налоговых органов.

В дальнейшем определение в п. 2 ст. 11 НК РФ целесообразно дополнить основополагающим принципом, согласно которому учетная политика организации для целей налогообложения должна содержать все положения, по которым налоговое законодательство допускает вариантность методов учета и которые имеют место в финансово-хозяйственной деятельности данной организации. Это позволит не вносить многочисленные поправки в статьи кодекса, где говорится об альтернативных возможностях отражения объектов в налоговом учете.

При наличии системных требований к содержанию учетной политики для целей налогообложения возможно установление ответственности за их несоблюдение. Налоговый учет, как и бухгалтерский, должен иметь в своей основе принципы, позволяющие эффективно выполнять возложенные на него функции.

5.2. Основные элементы учетной политики

Как предписывает ст. 313 НК РФ, в учетной политике для целей налогообложения налогоплательщиком устанавливается порядок ведения налогового учета. Также эта обязанность закреплена в следующих главах НК РФ: ст. 167 главы 21 «Налог на добавленную стоимость», ст. 346.38 главы 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции», ст. 339 главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых».

Учетная политика для целей налогообложения представляет собой совокупность правил и методов, позволяющих обобщать информацию для определения налоговой базы по налогам, и формируется в соответствии с особенностями деятельности организаций и требованиями Налогового кодекса РФ.

Вид деятельности организации-налогоплательщика оказывает влияние на формирование учетной политики для целей налогообложения, в которой отражаются предусмотренные налоговым законодательством методы и правила, по которым ведется налоговый учет. Это методы группировки и оценки имущества организации и ее обязательств, правила погашения стоимости имущества, распределения доходов и расходов по отчетным (налоговым) периодам.

Основные положения статей Налогового кодекса РФ, регламентирующих применение указанных методов и правил

Методы оценки сырья и материалов при их использовании в производстве продукции (при выполнении работ, оказании услуг) – ст. 254.

Установление срока полезного использования амортизируемых основных средств – ст. 258, 259, 322.

Установление срока полезного использования амортизируемых нематериальных активов – ст. 258.

Методы начисления амортизации по амортизируемому имуществу, применение специальных коэффициентов – ст. 259.

Порядок распределения расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр – ст. 261.

Порядок формирования резервов по сомнительным долгам – ст. 266.

Порядок формирования резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию – ст. 267.

Порядок формирования резервов под предстоящие ремонты основных средств – ст. 260, 324.

Порядок накопления средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств – ст. 324.

Порядок формирования резерва предстоящих расходов на оплату отпусков – ст. 324.

Порядок формирования резервов предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год – ст. 324.

Порядок определения расходов при реализации покупных товаров – ст. 268.

Порядок списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг – ст. 280.

Порядок распределения доходов и расходов, принимаемых для целей налогообложения при методе начисления – ст. 271.

Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе – ст. 273.

Порядок переноса убытков на будущее – ст. 283.

Порядок исчисления и уплаты ежемесячных авансовых платежей – ст. 286.

Также в учетной политике должны найти отражение способы организации налогового учета, способы формирования показателей налоговой декларации. Законодательно предусмотрено использование для этих целей как бухгалтерских, так и налоговых регистров (см. 3 модели Н/у). В целях сокращения затрат желательно, чтобы бухгалтерская и налоговая учетные политики совпадали, однако налоговое законодательство дает большую возможность выбора.

Таким образом, в учетной политике должны быть решены два основных вопроса:

1) организационно-техническая часть:

а) организация ведения налогового учета (силами самой бухгалтерии, создание спецподразделения, аутсорсинг);

б) разработать систему налоговых регистров для расчета налога на прибыль;

в) разработать систему документооборота для заполнения налоговых регистров;

г) взаимодействие между головной организацией и ее подразделениями относительно исчисления и уплаты налога;

2) методологическую – зафиксировать свой выбор относительно тех норм налогового законодательства, которые это позволяют, в том числе в случаях их отсутствия или неточного изложения в НК РФ.

5.3. Порядок оформления учетной политики

В соответствии со ст. 313 НК РФ учетная политика организации для целей налогообложения утверждается соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. В ней следует выделять организационные и методические приемы и способы ведения налогового учета и при этом давать ссылку на статью НК РФ, на которой основан выбор того или иного варианта учета.

В приложениях к приказу об учетной политике следует привести перечень и формы аналитических регистров налогового учета, перечень бухгалтерских регистров, применяемых для налогового учета; перечень объектов основных средств, по которым при исчислении сумм амортизации применяются специальные коэффициенты, и др.

В том случае, если в течение налогового периода организация начинает вести новые виды деятельности, по которым при формировании учетной политики для целей налогообложения не были предусмотрены способы ведения налогового учета, порядок отражения этих видов деятельности в налоговом учете следует зафиксировать в приказе о внесении дополнений в учетную политику. При переходе организации на новые виды деятельности изменения и дополнения в учетную политику для целей налогообложения вводятся с начала нового налогового периода. В этом случае организация-налогоплательщик определяет и фиксирует в учетной политике принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода добровольно, а при изменении законодательства о налогах и сборах – не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства (через один месяц после официального опубликования). Если эти изменения внесены задним числом, то налогоплательщик действует исходя из того, как они повлияют на финансовое положение предприятия. Если они его улучшают, то их можно начать применять с начала уже текущего налогового периода, внося изменения в учетную политику на текущий год и пересчитав соответствующие показатели. Если же положение налогоплательщика после нововведений ухудшается, то он может их учесть только при составлении учетной политики на следующий год, но в обязательном порядке.

Если вышеуказанных изменений не произошло, то нет необходимости менять действующую учетную политику.

Учетную политику для целей налогообложения нет необходимости представлять в ИФНС, кроме случаев камеральной или выездной налоговой проверки, иначе на организацию в соответствии со ст. 126 может быть наложен штраф в размере 50 р. за непредставленный документ, а на должностное лицо в соответствии с КОАП штраф от 3 до 5 МРОТ.

Контрольные вопросы

1. Раскройте понятие учетная политика для целей налогового учета.
2. В чем состоит отличие учетной политики для целей бухгалтерского учета от учетной политики для целей налогового учета?
3. В чем проблема определения принципа полноты в учетной политике для целей налогового учета?
4. Определены ли в налоговом законодательстве единые требования к учетной политике для целей налогового учета?
5. В каких главах Налогового кодекса РФ встречаются требования к учетной политике?
6. Установлены ли в налоговом законодательстве ограничения на варьирование способов(методов) налогового учета от периода к периоду?
7. Сформулированы ли в налоговом законодательстве условия соблюдения принципа последовательности применения учетной политики?

8. Обоснуйте необходимость разработки учетной политики для целей налогового учета.

9. В какие сроки должна быть сформирована учетная политика для целей налогового учета вновь созданной организации?

10. Структура учетной политики для целей налогового учета.

11. Кто в организации разрабатывает учетную политику для целей налогового учета?

12. Кто утверждает учетную политику для целей налогового учета?

13. Порядок оформления учетной политики для целей налогового учета?

14. Порядок внесения изменений в учетную политику для целей налогового учета?

15. Как классифицировать изменения и дополнения в учетную политику для целей налогового учета?

16. Каким образом посредством учетной политики возможно предотвратить уклонения от налогообложения в результате варьирования методов учета?

17. Должен ли налогоплательщик информировать налоговый орган о разработке и внесении изменений учетной политики?

18. Содержит ли налоговая декларация по налогу на прибыль информацию об учетной политике налогоплательщика?

19. Проблемы систематизации требований к учетной политике организации для целей налогового учета.

20. Должен ли налогоплательщик представлять учетную политику для целей налогового учета вместе с налоговой декларацией по налогу на прибыль?

6. Порядок составления деклараций по налогу на прибыль и их представление

- 6.1. Определение и общие правила представление налоговых деклараций
- 6.2. Порядок внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию
- 6.3. Состав и структура декларации по налогу на прибыль

6.1. Определение и общие правила представления налоговых деклараций

Налоговая декларация – это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, налоговых льготах, о налоговой базе, об исчисленной сумме налога и других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Согласно ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, установленных Налоговым кодексом РФ.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках, и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или по установленной форме в электронном виде вместе с документами, которые согласно Налогового кодекса РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные организации, численность работников которой более 100 человек, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным формам в электронном виде.

Сведения о среднесписочной численности работников за предыдущий календарный год представляются в налоговый орган не позднее 20 января текущего года.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика по установленным формам в электронном виде.

Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налогоплательщикам бесплатно.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика.

Налогоплательщик или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете). Если подписывает декларацию (расчет) представитель налогоплательщика, то к налоговой декларации (расчету) прилагается документ, подтверждающий полномочия представителя на подписание налоговой декларации.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Инструкции по заполнению налоговых деклараций утверждаются МФ РФ.

Формат представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения, утвержденных МФ РФ.

МФ РФ не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета) сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов, за исключением:

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименование налогового органа;
- 3) места нахождения организации;
- 4) полного наименования организации;
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

Налоговые агенты по итогам каждого отчетного (налогового) периода должны представлять информацию о выплаченных иностранным организациям доходах и удержанных налогах за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения. Налоговый расчет составляется отдельно в отношении каждого отчетного периода (первый квартал, полугодие, девять месяцев), в котором производились выплаты доходов.

Налоговые агенты должны представить налоговые расчеты (п. 3, 4 ст. 289 НК РФ):

- не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;
- по итогам налогового периода не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Ведение специальной налоговой документации является формально-техническим приемом методологии налогового учета. К налоговой документации относятся четыре разновидности документов:

- отчетная налоговая документация;
- сопутствующая налоговая документация;

- сводные учетно-налоговые регистры;
- извещения.

Отчетная налоговая документация (налоговые расчеты и декларации) – это документация, в которой фиксируется сумма налогового обязательства. Налоговые расчеты представляют собой специализированные типовые формы, в которых налогоплательщик отражает основные налогово-расчетные показатели и рассчитывает сумму налогового обязательства (расчеты, декларации, специальные расчеты по некоторым видам налогов). Следует отметить, что практически по каждому виду налогов существует единственный документ, который предоставляется налоговым органам в порядке, установленном законодательством.

Отчетная налоговая документация отражает такие реквизиты, как налогооблагаемая база, льготы, сумма налога, сроки уплаты и т.д. Отчетно-расчетная документация подписывается руководителем организации и главным бухгалтером, декларация о полученных доходах – самим физическим лицом. Документация сдается в налоговые инспекции, как правило, по месту нахождения (жительства) налогоплательщика.

Порядок заполнения налоговых расчетов может быть предусмотрен как в самих расчетах, так и в специальных приложениях к ним.

Сопутствующая налоговая документация – это документация, содержащая прочие данные, необходимые для исчисления налога и играющие роль справочных материалов, которые расшифровывают или обосновывают данные из налоговых расчетов.

Среди сопутствующей документации выделяют два вида документов:

- документы, необходимые для исчисления налогов;
- документы, не влияющие непосредственно на исчисление сумм налогового платежа. Например, по налогу на прибыль – это «Справка об авансовых взносах налога в бюджет исходя из предполагаемой прибыли», необходимая только для определения размера авансового платежа по налогу, однако сам аванс становится налогом только после возникновения у налогоплательщика обязательств по уплате налога и предоставления в налоговый орган соответствующего расчета.

Поскольку такие документы только сопутствуют исчислению и уплате налогов, ответственность, согласно налоговому законодательству, за их не предоставление, не применяется.

Сводные учетно-налоговые регистры представляют собой сводные формы налогового учета на предприятии. Так, информация, содержащаяся в первичных документах бухгалтерского учета и необходимая для отражения в налоговом учете, должна накапливаться, т.е. систематизироваться в регистрах налогового учета. И только после ее обобщения за определенный период соответствующие данные из регистров налогового учета должны переноситься в сгруппированном виде в налоговые расчеты с одновременным определением суммы налога, подлежащей взносу в бюджет.

Примером налоговых регистров могут выступать, в частности:

- налоговая карточка физического лица;
- книга покупок;
- книга продаж;
- книга учета доходов и расходов для субъектов малого предпринимательства.

Извещения налоговых органов – это документы, вручаемые (высылаемые) налоговыми органами налогоплательщикам и содержащие сведения о сроке и размере налога, который необходимо уплатить.

В СССР впервые извещения появились в 1934 г., когда ими были заменены так называемые окладные листы по сельскохозяйственному налогу, своего рода официальные напоминания налогоплательщику налогов со стороны государства о сумме и сроке платежа.

На основании извещений уплачивают в настоящее время земельный налог, налог на имущество физических лиц и т.д. Как правило, также извещения направляются физическим лицам, которые уплачивают подоходный налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения и т.п. Извещения могут направляться и юридическим лицам, если у них возникают налоговые обязательства.

6.2. Порядок внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию

Правила внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию установлены ст. 81 НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта не отражения или неполноты отражения сведений, ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию.

В случае, если обнаруженные ошибки не приводят к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести изменения в налоговую декларацию и представить уточненную налоговую декларацию в налоговый орган.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации.

Если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от административной и уголовной ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом не отражения или неполноты отражения сведений или ошибок, приводящих к занижению налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если предусмотренное заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом не отражения или неполноты отражения сведений или ошибок, приводящих к занижению налога, либо о назначении выездной налоговой проверки, при условии, что до подачи такого заявления он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Контрольные вопросы

1. Что такое налоговая декларация?
2. По каким налогам составляют налоговые декларации?
3. Что такое авансовый платеж?
4. Кто является плательщиком авансового платежа по налогу на прибыль?
5. Что представляет собой единая(упрощенная) налоговая декларация?
6. Кто имеет право составлять и представлять единую (упрощенную) налоговую декларацию?
7. Адреса и сроки представления налоговой декларации.
8. Порядок представления налоговой декларации.
9. Порядок внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию.
10. Какие организации обязаны представлять налоговые декларации в электронном виде?
11. Кто подписывает налоговые декларации?
12. Кто является налоговым агентом?
13. Структура налоговой декларации по налогу на прибыль.
14. Какую налоговую отчетность обязаны представлять налоговые агенты?
15. Что такое налоговая документация?
16. Что такое налоговые расчеты?
17. Назовите реквизиты отчетной налоговой документации.
18. Что такое сопутствующая налоговая документация?
19. Что такое сводные налоговые регистры?
20. Обязаны ли организации представлять налоговые декларации в бумажном виде?

Практическое задание

Задача 6.1

АО «Актив» занимается производством мебели. В течение 2019 г. оно получило выручку от продажи готовой продукции 3 000 000 р. (в том числе НДС – 20 %). Также фирма продает металлическую фурнитуру для мебели, которую покупает у других компаний. Выручка от этого вида деятельности, продажи товаров, составила 450 000 р. (в том числе НДС). В мае 2019 г. АО «Актив» продало токарный станок за 180 000 р. (в том числе НДС).

На конец 2019 г. незавершенное производство оценено в 504 000 р. Стоимость материалов, которые использованы в производстве, – 900 000 р. На оплату косвенных расходов (топлива и электроэнергии) израсходовано 120 000 р. (без НДС).

Сотрудникам АО «Актив» начислена зарплата и страховые взносы – 680 000 р., в том числе:

- рабочим – 450 000 р. (из них страховые взносы – 118 140 р.);
- администрации – 230 000 р. (из них страховые взносы – 60 400 р.).

Амортизация по производственным машинам составила 330 000 р., а по зданию, где находится администрация, – 150 000 р.

Стоимость реализованных покупных товаров (фурнитуры) – 310 000 р.

Сумма прямых расходов, приходящихся на реализованные товары – 25 000 р.

Остаточная стоимость реализованного станка – 118 000 р.

По итогам предыдущего года получен убыток от основной деятельности в сумме 1 000 000 р.

В 2019 г. получены следующие внереализационные доходы:

- от сдачи имущества в аренду – 10 000 р. (без НДС);
- проценты, начисленные банком на остаток денежных средств на расчетном счете, – 3 000 р.;
- проценты по договору займа, предоставленного работнику организации, – 1 000 р.;
- суммовую разницу, связанную с расчетами за отгруженную продукцию в условных единицах, – 560 р. (без НДС).

В 2019 г. понесены следующие внереализационные расходы:

- проценты по кредиту – 7 000 р.;
- расходы на расчетно-кассовое обслуживание в банке – 25 000 р.;
- амортизацию по имуществу, переданному в аренду, – 4 000 р.;
- убытки прошлых лет, по которым не известно, к какому налоговому периоду они относятся, – 1 500 р.

Кроме этого организация списала в 2019 г. устаревший компьютер. Его первоначальная стоимость – 25 000 р., сумма начисленной амортизации – 24 500 р.

Задание: заполнить налоговую декларацию по налогу на прибыль, в соответствии с инструкцией ФНС.

Задача 6.2

В 2019 г. АО «Пассив» признало следующие доходы и расходы (без НДС) в результате осуществления коммерческой деятельности:

- доходы от реализации продукции собственного производства, – 5 200 000 р.;
- расходы, связанные с реализацией продукции собственного производства, – 1 900 000 р.;
- доходы от реализации покупных товаров – 300 000 р.;
- расходы, связанные с продажей покупных товаров, – 240 000 р.;

- доходы от реализации основного средства – 140 000 р.;
- расходы, связанные с реализацией основного средства, – 130 000 р.;
- внереализационные доходы – 15 000 р.;
- внереализационные расходы – 30 000 р.

АО «Пассив» перечисляет авансовые платежи по налогу на прибыль ежеквартально.

Сумма авансовых платежей по налогу на прибыль, которая была начислена за 9 месяцев 2019 г. составила 70 000 р.

Задание: заполнить соответствующие разделы налоговой декларации по налогу на прибыль.

Задача 6.3

За апрель в ООО «Рассвет» отражены в учете следующие расходы, тыс. р.:

1. Начислена оплата труда: аппарата управления (АУП) – 300; рабочим цеха № 1 – 200; рабочим цеха № 2 – 250; рабочим цеха № 3 – 100; рабочим транспортного цеха – 100.

2. Страховые взносы, начисленный на вышеупомянутые расходы, составляет, соответственно, – 90; 60; 75; 30; 30.

3. Списано сырьё на производство продукции в цех № 1 – 400 (1 000 кг).

4. Комплектующие изделия, списанные в цех № 3 – 120.

5. Амортизация объектов основных средств: АУП – 100; цеха № 1 – 150; цеха № 2 – 100; цеха № 3 – 20; транспортного цеха – 24,4.

6. Расходы на оплату электроэнергии, тепла, воды – 250, из них: по цеху № 1 – 100; по цеху № 2 – 30; по цеху № 3 – 70; по транспортному цеху – 20; по аппарату управления – 30.

7. Объем услуг, оказанных в течение месяца транспортным цехом, в натуральном выражении составляет 3 200 км, из них: потреблено для целей производства – 2 000 км, реализовано на сторону – 1 000 км, оказано безвозмездно – 200 км.

Технологический процесс налогоплательщика заключается в следующем: в цехе № 1 путем переработки сырья изготавливаются полуфабрикаты, из которых в цехе № 2 изготавливается готовая продукция. Согласно технологическому процессу из 1 кг исходного сырья изготавливается единица полуфабриката, из которой производится единица готовой продукции. Цех № 3 осуществляет изготовление продукции «Б» путем сборки комплектующих.

Задание: заполнить соответствующие разделы налоговой декларации по налогу на прибыль.

Задача 6.4

Основная деятельность предприятия – производство продукции. Предприятие платит ежемесячные авансовые платежи с доплатой налога по итогам отчетных (налогового) периодов. Признание доходов и расходов осуществляется методом начисления. На 2019 г. создаются следующие резервы: резерв на ремонт основных средств, резерв на гарантийный ремонт и обслуживание.

Предприятие производит два вида продукции: «А» и «В». В 1-м квартале 2019 г. получены следующие доходы от реализации (без НДС): продукции «А» – 5 010 300 р.; продукции «В» – 2 951 802 р.

Продукция «А» проходит обработку на 1 и 2 технологических процессах, после 1 стадии – незавершенное производство, после 2 – готовая продукция. Из 1 кг сырья получается 1 кг полуфабрикатов, из 1 кг полуфабрикатов получается 0,9 кг продукции «А». Продукция «В» производится на 3 технологическом процессе. Для ее производства требуются комплектующие детали различных форм. Нормативная себестоимость продукции «В» по прямым расходам – 370 р.

На начало января остатков незавершенного производства нет. Прямые затраты за 1 квартал:

- списано сырье – 125 360 т на сумму 3 510 250 р.
- списаны комплектующие детали – на сумму – 2 360 679 р.
- начислена заработная плата рабочим 1 технологического процесса – 64 400 р.; 2 технологического процесса – 83 700 р.; 3 технологического процесса – 75 300 р. (страховые взносы – 30 %).
- амортизация оборудования 1 технологического процесса – 123 500 р.; 2 технологического процесса – 158 400 р.; 3 технологического процесса – 257 700 р.

На конец 1 квартала по результатам инвентаризации остатки незавершенного производства составили: 1 процесса – 5 680 т, 2 процесса – 8 680 т, 3 процесса – нормативная себестоимость по прямым расходам – 257 300 р.

Выпущено на склад из производства продукции «В» 26 346 шт. – по нормативной себестоимости – 2 247 600 р.

На начало января остатков готовой на складе не было. На конец 1 квартала – остаток продукции «А» на складе – 12 000 т, продукции «В» – 4 800 шт.

Расходы на потребление энергии и воды – 546 890 р. (без НДС).

Начислена оплата труда прочим работникам производственного цеха – 45 670 р.; работникам АУП – 36 780 р.

Заключен договор добровольного медицинского страхования работников на 2019 г. Сумма договора – 52 000 р. на год. Договор вступил в силу с даты перечисления первоначальной суммы взноса. 10 января перечислено 50 % суммы договора.

Начислена амортизация прочих основных средств, не используемых непосредственно в производстве продукции, – 146 347 р.

Принято решение о создании резерва на ремонт основных средств. Предполагаемый объем ремонтных работ на 2019 г. – 650 000 р. Фактически осуществленные ремонтные работы трех предыдущих лет – 1 350 000 р. Кроме того, создается резерв на ремонт основных средств, периодичность ремонтов которых, раз в три года, сметная стоимость такого ремонта – 370 000 р.

В январе принят акт Научного института о выполнении НИОКР на сумму 145 000 р. (без НДС), в результате которых был усовершенствован процесс производства продукции «В».

Заключен договор страхования имущества на один год с 1 января 2019 г. по 31 декабря 2019 г. Страхования премия в сумме 70 000 уплачена единовременно 25 декабря предыдущего года.

Начислен налог на имущество – 34 000 р.

Создается резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание по продукции «В». За предыдущие три года расходы на гарантийный ремонт составили 2 880 000 р. Объем выручки от реализации товаров, по которым предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока – 68 654 000 р.

Обработаны авансовые отчеты о командировке двух работников на 5 дней: наем гостиницы – 13 500 р.; проезд – 22 750 р. (счетов-фактур – нет).

Оплачены консультационные услуги аудиторской фирме – 5 000 р. (без НДС).

В январе были осуществлены представительские затраты (суммы без НДС), сумма – 36 000 р., в том числе оплата профилактория – 10 000 р.

Расходы на рекламу, всего – 40 523 р., в том числе на рекламу продукции по телевидению 13 456 р., на стенды для ярмарки – 24 567 р., на призы в ходе проведения ярмарки – 2 500 р.

В феврале реализовано основное средство, первоначальная стоимость – 150 000 р., сумма начисленной амортизации – 125 000 р. Продажная цена (без НДС) – 15 000 р. Оставшийся срок полезного использования – 16 месяцев.

28 февраля продано право требования задолженности покупателя, срок исполнения обязательства которого наступил в декабре 2018 г., за 127 000 р. Балансовая стоимость права требования – 145 000 р.

На расчетный счет получен штраф от покупателя сумма – 28 400 р.

В прошлом году выдан организации заем, проценты по займу, приходящиеся к получению в 1 кв. 2019 г. – 57 000 р.

Безвозмездно получено оборудование: рыночная стоимость (без НДС) – 35 400 р., остаточная стоимость у передающей стороны – 42 367 р.

С 1 января 2019 г. получен заем в размере 300 000 р. со сроком до 30 июня 2019 г. под 29 % годовых (простые проценты). Количество дней в году – 365. Информация о наличии аналогичных заимствованиях отсутствует. Учетная ставка ЦБ РФ на 01.01.2019 г. – ? % годовых, с 17.02.2019 г. – ? % годовых.

Снято с расчетного счета банком за расчетно-кассовое обслуживание – 24 567 р.

Списаны безнадежные долги покупателей в связи с истечением срока исковой давности – 46 890 р., в том числе НДС 20 %.

На расчетный счет получены дивиденды от российской организации за предыдущий год – 245 000 р.

Начислено своим акционерам дивиденды за предыдущий год – 279 000 р.

На начало 2019 г. на балансе числится убыток, полученный в предыдущие годы, сумма убытка – 620 300 р.

В течение квартала начислено авансовых платежей, всего – 124 987 р.

Задание: заполнить налоговую декларацию по налогу на прибыль; рассчитать авансовый платеж по налогу на прибыль.

Задача 6.5

АО «Форус» занимается производственной деятельностью. Признание доходов и расходов осуществляется методом начисления. На 2019 г. создаются следующие резервы: резерв на ремонт основных средств и резерв на гарантийный ремонт и обслуживание. Предприятие платит ежемесячные авансовые платежи.

В 1 квартале 2019 г. доходы от реализации (без НДС) составили 4 670 900 р.

1. АО «Форус» выпускает телевизоры. Технологическим процессом предусмотрено 3 производственных стадии: изделия, прошедшие с 1 по 3 стадию ~ составляют незавершенное производство, 4 стадию – готовая продукция. Нормативная себестоимость по прямым расходам на выпуск 1 ед. продукции на разных производственных стадиях составляет: 1 стадии – 460 р., 2 ст. – 210 р., 3 ст. ~ 140 р., 4 ст. – 60 р. Итого нормативная себестоимость телевизора 870 р.

На начало февраля остатков незавершенного производства, готовой продукции на складе, отгруженных товаров нет. Величина прямых расходов за февраль – 367 845 р. За февраль произведено 520 телевизоров. Из них реализовано 460 шт., отгружено, но не реализовано – 50 шт.

В стадии производства на конец февраля находится 15 телевизоров, из них на 1 стадии – 6 шт., 2 стадии – 5 шт., 3 стадии – 4 шт.

2. Начислена заработная плата работникам производственного цеха – 42 800 р., работникам АУП – 39 900 р. Начислены страховые взносы – ?

3. Заключен договор добровольного медицинского страхования работников на 2019 г. Сумма договора 45 000 р. на год.

4. Заключен договор с НИИ на проведение НИОКР. 18.02.19 г. организация приняла по акту от НИИ выполненные НИОКР на сумму 120 000 р. Проведенные НИОКР не дали положительного результата.

5. 22.01.19 г. АО «Форус» поставило покупателю товар на сумму 45 000 р. По условиям договора покупатель обязался оплатить поставленный АО «Форус» товар в течение дня, следующего за днем поставки. В связи с просрочкой платежа АО «Форус» 22.02.19 г. уступило имеющееся у него право требования другому лицу за 40 000 р.

6. Создается резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание продукции. За период за последние 3 года расходы на гарантийный ремонт составили 2 500 000 р. Объем выручки от реализации телевизоров составляет 57 000 000 р.

7. Работником АО «Форус» представлен авансовый отчет о командировке на 10 дней:

– проезд (к месту командировки и обратно в равных суммах) – 23 600 р. (вкл. НДС);

– счет из гостиницы – 16 200 р.;

– суточные – 6 500 р.

8. В 2019 г. предприятие решило создать резерв на ремонт основных средств. Предполагаемый объем ремонтных работ – 750 000 р. Ремонтные работы предыдущих трех лет составили 1 950 000 р. В составе основных средств числится оборудование, которое подлежит ремонту каждые 2 года. Нормативная стоимость подобного ремонта – 140 000 р.

9. В январе были осуществлены представительские затраты на сумму 26 000 р. (без НДС), в том числе отдых на Байкале – 9 000 р.

10. В феврале АО «Форус» продало объект основных средств – компьютер за 20 000 р. (без НДС). Остаточная стоимость по состоянию на 01.03.19 г. – 25 000 р. Оставшийся срок полезного использования 18 мес. Кроме того, организация понесла расходы по транспортировке компьютера в размере 2 500 р. (без НДС).

11. Заключен договор страхования имущества на один год с 01.01.19 г. по 31.12.19 г. Страховая премия, составляющая 65 000 р., уплачена единовременно 20 декабря прошлого года.

12. Расходы на рекламу продукции по телевидению составили 15 000 р.

Задание: заполнить налоговую декларацию по налогу на прибыль, рассчитать авансовый платеж по налогу на прибыль.

Задача 6.6

В АО «Пиломатериал» используется сокращенный метод определения себестоимости.

1. Выкуплены акции у акционеров для последующей перепродажи:

А) по номинальной стоимости 50 000 р. Б) по выкупной цене 60 000 р.

2. Предъявлен счет покупателю на сумму 360 000 р. (НДС в выручке).

3. Списана фактическая себестоимость продукции на 25 000 р.

4. Расходы на продажу составили 6 000 р.

5. Акцептованы счета:

– аренда помещения 15 000 р. (в том числе НДС);

– завода «Водоканал» 4 000 р. (в том числе НДС);

– теплоэнергия 2 000 р. (в том числе НДС);

– телефон 1 000 р. (в том числе НДС);

– электроэнергия 7 000 р. (в том числе НДС).

6. Начислена амортизация 400 р.

7. Начислена заработная плата работникам административно-управленческого персонала 40 000 р.

8. Начислены страховые взносы – ? р.

9. Списаны общехозяйственные расходы – ? р.

10. Получен циркулярный станок в порядке предварительной оплаты от АО «Стройкомплекс» на сумму 28 500 р.

11. Приобретены товары (рейка) 10 м³ на сумму 80 000 р. Реализовано 8 м³. Стоимость приобретения реализованных товаров 56 000. Расходы по доставке 3 500. Цена реализации товаров 13 800 м³. Товаров (рейки) на начало месяца на складе не было. Прочие издержки обращения:

- вознаграждение посреднику 4 550 р.;
- расходы на разгрузку 250 р.;
- заработная плата работникам по доставке 2 712 р.

12. Предполагаемый объем ремонтных работ на год составили 90 000 р. Фактические расходы на ремонт за последний 3 года составил 240 000 р. В составе ОС числится оборудование, которое подлежит ремонту каждые 4 года. Стоимость ремонта 120 000 р.

13. АО «Пиломатериал» за 1 квартал 2003 г. начислило дивиденды своим акционерам в размере 287 500 р.:

- российским вкладчикам 225 000 р.;
- иностранным вкладчикам 62 500 р. В этом же году АО было начислено 50 000 (т.е. получено дивидендов).

14. АО 22.01.03 г. поставило продукцию магазину стройматериалов на сумму 85 000 р. По условиям договора, продукция должна быть оплачена 21.02.03 г. В связи с просрочкой платежа 22.02.03 г. АО уступило это право требования за 85 500 р.

15. Поступил безвозмездно КАМАЗ от «Автоколонна № 333». Рыночная цена КАМАЗа 800 000 р. На дату оприходования.

16. Получен на расчетный счет штраф от покупателей за нарушение срока оплаты произведенной продукции в сумме 1 000 р.

17. Продана продукция АО «Стройкомплекс», в обеспечение задолженности получен вексель (номиналом 620 000). Задолженность учтена в сумме 700 000 р.

Тесты для самоподготовки

1. Система налогового учета устанавливается для каждого налогоплательщика:

- а) налоговыми органами;
- б) самостоятельно;
- в) финансовыми органами.

2. По данным бухгалтерского учета прибыль до налогообложения составила 100 тыс. р. При этом в составе расходов учтены расходы на добровольное страхование работников, превышающие предельную величину, согласно ст. 255 п. 16 НК РФ, на 5 тыс. р. Возникшая разница между бухгалтерской прибылью и налоговой базой является:

- а) постоянной налогооблагаемой;
- б) временной вычитаемой;
- в) временной налогооблагаемой.

3. Расчет налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период составляется исходя из данных:

- а) налогового учета нарастающим итогом с начала года;
- б) налогового и бухгалтерского учета;
- в) налогового, бухгалтерского, управленческого учета.

4. К прямым расходам могут быть отнесены:

- а) материальные затраты;
- б) организационные затраты;
- в) представительские расходы.

5. Организация сформировала резерв на ремонт основных средств в налоговом учете в 236 тыс. р., фактически осуществлены расходы на ремонт в налоговом периоде на 532 тыс. р. Разницу между фактическими затратами и размером резерва для целей налогообложения:

- а) не включают в состав расходов;
- б) включают в состав прочих расходов;
- в) включают в состав внереализационных расходов.

6. К косвенным расходам могут быть отнесены:

- а) расходы на оплату труда рабочих основного производства;
- б) расходы на оплату труда директора;
- в) суммы начисленной амортизации основных средств основного производства.

7. Расчеты налоговой базы должен содержать данные:

- а) по усмотрению налогоплательщика;
- б) определенные НК;
- в) установленные в учетной политике.

8. Организацией получен убыток по данным бухгалтерского учета в сумме 5 000 р. В этом случае в бухгалтерском учете:

- а) проводки на сумму налога не делают;
- б) отражается отложенный налоговый актив 1 200 р.;
- в) отражается условный доход 1 200 р.

9. Устанавливать обязательные формы документов налогового учета для налогоплательщика налоговые органы:

- а) не вправе;
- б) обязаны;
- в) имеют право.

10. Организация сформировала резерв на оплату отпуска в налоговом учете в сумме 300 тыс. р., фактически начислено отпускных 200 тыс. р. Недоиспользованные суммы резерва включению в состав налоговой базы текущего периода:

- а) подлежат;
- б) не подлежат;
- в) могут быть перенесены на следующий период.

11. Содержание данных налогового учета является:

- а) налоговой тайной;
- б) коммерческой тайной;
- в) публичной информацией.

12. По данным налогового учета за налоговый период получен убыток 20 000 р. В бухгалтерском учете записи по налогу на прибыль:

- а) не производятся;
- б) отражается ОНО в сумме 4 800 р.;
- в) отражается ОНА в сумме 4 800 р.

13. Прямые расходы признаются расходами текущего периода:

- а) по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены;
- б) в полном объеме в период осуществления;
- в) согласно положений учетной политики.

14. Доходы от реализации, в целях налогового учета определяются по:

- а) организации в целом;
- б) видам деятельности;
- в) структурным подразделениям.

15. Датой получения доходов от безвозмездного поступления имущества признается:

- а) дата фактического поступления имущества;
- б) дата подписания акта приема-передачи имущества;
- в) дата принятия на учет имущества.

16. При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы:

- а) от реализации ценных бумаг;
- б) от безвозмездного получения топлива;
- в) в виде основных средств, полученных безвозмездно атомной станцией для повышения ее безопасности.

17. Налогоплательщики, оказывающие услуги – сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном периоде:

- а) обязаны распределять на остатки незавершенного производства;
- б) вправе относить не уменьшение доходов в полном объеме;
- в) обязаны относить не уменьшение доходов в полном объеме.

18. Организация строит помещение склада с привлечением заемных средств. Сумма начисленных процентов составила всего 50 000 р. (в пределах, установленных ст. 269 НК РФ), они отражены в бухгалтерском учете в составе капитальных вложений, в налоговом учете – в составе внереализационных расходов. На момент принятия к учету объекта основных средств в бухгалтерском учете отражено:

- а) образование ОНА в сумме 12 000 р.;
- б) образование ОНО в сумме 12 000 р.;
- в) погашение ОНА в сумме 12 000 р.

19. Данные налогового учета это:

- а) данные, группирующие информацию об объектах налогообложения;
- б) данные о базе и ставках налогообложения;
- в) данные о доходах и расходах организации.

20. Датой получения доходов в виде безвозмездно полученных денежных средств признается дата:

- а) поступления денег на расчетный счет;
- б) подписания соглашения о передаче денег;
- в) последний день налогового периода.

21. Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения объектов учета в:

- а) систематизированном виде;
- б) хронологическом порядке;
- в) разрезе отчетных периодов.

22. Перечень прямых расходов, связанных с производством товаров определяется:

- а) вышестоящей организацией;
- б) налоговыми органами;
- в) в учетной политике организации самостоятельно.

23. При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы:

- а) в виде имущества, полученного в форме залога;
- б) от реализации нематериальных активов;
- в) от безвозмездного получения материалов.

24. Убыток, полученный налогоплательщиком от реализации амортизируемого имущества отражается в аналитическом учете в составе:

- а) внереализационных расходов;
- б) операционных расходов;
- в) прочих расходов.

25. Амортизация признается в качестве расхода в налоговом учете:

- а) ежемесячно;
- б) ежеквартально;
- в) в соответствии с правилами, установленными учетной политикой.

26. При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы:

- а) в виде имущества, полученного безвозмездно от учредителя, доля которого в уставном капитале 80 %;
- б) в виде имущества, полученного безвозмездно;
- в) от реализации СМР.

27. Формы регистров налогового учета устанавливаются:

- а) органами налоговой службы;
- б) налогоплательщиком самостоятельно;
- в) МФ РФ.

28. Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в налоговом учете рассчитывается исходя из:

- а) остаточной стоимости основных средств на начало года;
- б) совокупной стоимости основных средств;
- в) средней стоимости основных средств.

29. Организация признает доходы и расходы кассовым методом. В налоговом учете числится объект основных средств, не оплаченный поставщику. Амортизация по данному объекту основных средств в налоговом учете:

- а) признается в составе расходов;
- б) не признается в составе расходов.

30. Датой получения доходов от безвозмездного поступления имущества признается:

- а) дата фактического поступления имущества;

- б) дата подписания акта приема-передачи имущества;
- в) дата принятия на учет имущества.

31. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают:

- а) руководитель организации;
- б) главный бухгалтер;
- в) лица, составившие и подписавшие их.

32. При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы:

- а) в виде целевого поступления имущества по завещанию в порядке наследования;
- б) от реализации СМР;
- в) от реализации топлива.

33. По данным бухгалтерского учета организация имеет прибыль 20 000 р. Определить размер условного расхода по налогу на прибыль, при условии, что в налоговом учете убыток 5 000 р.:

- а) 4 800 р.;
- б) 3 600 р.;
- в) 6 000 р.

34. Предельная сумма резерва на ремонт основных средств в налоговом учете не может превышать:

- а) среднегодовую стоимость основных средств;
- б) среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние 3 года;
- в) планового размера расходов на ремонт, согласно дефектных ведомостей.

35. Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль должны уплачиваться не позднее:

- а) 28-го числа каждого месяца;
- б) 20-го числа каждого месяца;
- в) последнего дня месяца.

Ситуационные задачи

1. Можно ли уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на сумму штрафов и пеней по налогам?

2. В марте 2018 г. предприятие внесло в счет вклада в уставный капитал другого предприятия основное средство. Данное основное средство приобретено в 2017 г. для производственных целей, вычет НДС по нему был получен. Должно ли предприятие при составлении декларации по НДС за март 2018 г. уменьшить вычет текущего месяца на вычет по основному средству в части

стоимости, не включенной через амортизационные отчисления в расходы по производству, учитываемые при исчислении налога на прибыль?

3. Работникам выдана спецодежда, которая подлежит носке в течение года. Из-за вредного характера работы одежда пришла в негодность через месяц. Каким образом отразить это в налоговом и в бухгалтерском учете?

4. Предприятие продало товар. По условиям договора в случае быстрой оплаты покупателю предоставляется скидка. Как эту скидку отразить в бухгалтерском и налоговом учете?

5. Предприятие купило оборудование, бывшее в эксплуатации. Как начислять амортизацию по данному оборудованию в налоговом учете?

6. На предприятии установлены ежемесячные компенсационные выплаты сотрудникам за работу во вредных условиях. Уменьшают ли такие выплаты налогооблагаемую базу по налогу на прибыль?

7. Организация занимается несколькими видами деятельности. В налоговой декларации в приложении № 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» при отражении прямых расходов следует ли распределять их по стр. 010, 020, 030?

8. Организация имеет большое количество обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ, но в разных городах. Возможно ли уплачивать часть налога на прибыль, зачисляемую в бюджет субъекта РФ, централизованно по месту нахождения организации, а часть налога, зачисляемую в местные бюджеты, – по месту нахождения каждого обособленного подразделения?

9. Организация имеет обособленное подразделение. Согласно данным раздельного учета финансовый результат деятельности обособленного подразделения – убыток, а головной организации – прибыль. Следует ли рассчитывать долю прибыли, приходящийся на обособленное подразделение, в соответствии со ст. 288 НК РФ?

10. В каком порядке производится расчет удельного веса среднесписочной численности работников при определении доли прибыли, приходящийся на обособленные подразделения, созданные 1 декабря 2018 г.?

11. Предприятие платит ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли. Нужно ли уплачивать авансовый платеж по сроку 28 января 2019 г.?

12. Организация оплатила единовременное вознаграждение членам совета директоров. Такая выплата предусмотрена внутренними локальными актами организации. Уменьшает ли сумма выплаты налогооблагаемую базу по налогу на прибыль? Если да, то как это отражается в декларации по налогу на прибыль?

13. В каком отчетном периоде следует учитывать в целях налогообложения прибыли уплаченную госпошлину по иску к предприятию дебитору (по оплате госпошлины или решению суда)?

14. Можно ли принимать для целей налогообложения нормы расхода топлива, установленные приказом руководителя организации по моделям автомобилей, на которые Минтранс России не установил базовой нормы расхода? Указанные нормы расхода были определены на основании контрольных замеров топлива.

15. Таможенные расходы при обретении импортного оборудования, в налоговом учете, увеличивают его первоначальную стоимость или относятся на расходы в составе прочих расходов?

16. Вправе ли организация признать расходы по налоговому планированию в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

17. Возможно ли уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на сумму расходов по содержанию аппарата управления, если в отчетном периоде у организации нет доходов от реализации, кроме доходов от размещения собственных средств организации на депозитных счетах в банках?

18. Предприятие реконструирует объект основных средств за счет полученных субсидий из федерального бюджета и частично из собственных средств. Все ли затраты на реконструкцию увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств? Из какой стоимости следует в дальнейшем производить начисление амортизации в целях налогового учета по налогу на прибыль?

19. Учитываются ли расходы по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств в целях налогообложения прибыли?

20. Налоговые органы на местах утверждают, что при оказании услуг все производственные расходы являются косвенными. Какие расходы относятся к прямым, а какие к косвенным в сфере услуг?

21. Вправе ли машиностроительное предприятие отнести расходы по содержанию и эксплуатации оборудования (кроме ремонта), а также на оплату труда руководителей цеха (начальника и его заместителей) к прямым расходам?

22. Организация создана в организационно-правовой форме общества с ограниченной ответственностью с участием иностранного капитала. Бухгалтерская отчетность формируется как по российским правилам, так и в соответствии с МСФО. Можно ли признать расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль, затраты организации по оплате аудиторской проверки бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО?

23. Относятся ли к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, затраты по очищению водопроводной воды или по приобретению специальной питьевой воды для сотрудников организации. Как обосновать такие расходы?

24. К каким расходам в налоговом учете, прямым или косвенным, относится стоимость транспортных услуг сторонних организация (железнодорожный тариф) по перевозке полуфабрикатов собственного производства из одного цеха организации в другой?

25. Организация, находящаяся в Иркутске, арендует жилое помещение в Москве для проживания своих работников во время командировки. Имеет ли право организация относить на расходы затраты, связанные с содержанием указанного помещения (аренда, коммунальные услуги), по статье «Командировочные расходы (наем жилого помещения)»?

26. Правомерно ли включать в состав расходов в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные со сверхнормативных сумм суточных?

Учебное издание

Печеникова Галина Геннадьевна
Одаховская Далья Ардалионовна

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.
Подписано в пользование 02.07.19.

Издательство Байкальского государственного университета.
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.
<http://bgu.ru>