

**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ**

**Л.И. Куликова
Г.И. Хамидуллина
Н.Б. Семенихина**

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ



Конспект лекций

Казань-2012

Принято на заседании кафедры финансового учета

Протокол № 4 от 12.04.2012

Куликова Л.И., Хамидуллина Г.И., Семенихина Н.Б.

Налоговый учет. Конспект лекций / Л.И. Куликова, Г.И. Хамидуллина, Н.Б.

Семенихина; Каз.федер.ун-т. – Казань, 2012. –107 с.

Изучение предлагаемых лекций способствует формированию у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков в области ведения налогового учета, составления налоговой и бухгалтерской отчетности.

Рассмотрены вопросы построения моделей налогового учета, правила признания доходов и расходов организаций для целей налогообложения прибыли, особенности ведения налогового учета отдельных хозяйственных операций, порядок составления декларации по налогу на прибыль организаций, правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль. Подготовленный материал можно изучать самостоятельно, выполняя предлагаемые задания и проводя самоконтроль усвоения материала.

Для этого курса имеется электронная версия - <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>

© Казанский федеральный университет

© Куликова Л.И., Хамидуллина Г.И., Семенихина Н.Б.

«Налоговый учет»

НалУчет

Институт экономики и финансов. Отделение экономики предприятий.

Кафедра финансового учета

Дисциплина: **«Налоговый учет»**

Направление: **бакалавриат 080100.62 «Экономика» (профессионально-ориентированная программа «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)**

Уровень подготовки: **Бакалавриат**

Курс: **4 курс , 7 семестр**

Форма обучения: **очная**

Количество часов: **для бакалавриата: 108 ч. (в т.ч.: 26 ч. – лекции, 28 ч. – семинары, 54 ч. – самостоятельная работа).**

Форма контроля: **экзамен (бакалавриат).**

Темы:

Тема 1. Сущность и принципы налогового учета.

Тема 2. Налоговый учет доходов организации.

Тема 3. Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией.

Тема 4. Налоговый учет внереализационных расходов.

Тема 5. Особенности ведения налогового учета отдельных хозяйственных операций.

Тема 6. Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль.

Тема 7. Учет расчетов по налогу на прибыль.

Тема 8. Особенности налогового учета при применении специальных режимов налогообложения

Преподаватели, авторы курса: **Куликова Лидия Ивановна**, профессор кафедры финансового учета, д.э.н.

Хамидуллина Гузэл Ильдаровна, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансового учета, к.э.н.

Семенихина Наталья Борисовна, кандидат экономических наук, ассистент кафедры финансового учета, к.э.н.

Ключевые слова: налоговый учет, налог на прибыль, доходы организации, расходы организации, налоговая база, расчеты по налогу на прибыль, постоянные налоговые обязательства, постоянные налоговые активы, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, упрощенная система налогообложения.

Дата начала эксплуатации: **1 сентября 2012 г.**

Доступность: **курс доступен только зарегистрированным слушателям.**

Язык: **русский.**

URL: <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>

Содержание

Оглавление

Сущность и принципы налогового учета	6
Рекомендуемые информационные ресурсы:	6
Глоссарий по теме 1	6
Вопросы для изучения:	7
1.1. Цель и задачи налогового учета	7
1.2. Принципы налогового учета	9
1.3. Различия в построении и содержании бухгалтерского и налогового учета	10
1.4. Задания для практики	10
Налоговый учет доходов организации	11
Рекомендуемые информационные ресурсы:	11
Глоссарий по теме 2	11
Вопросы для изучения:	12
2.1. Понятие, классификация и признание доходов для целей налогообложения	12
2.2. Налоговый учет доходов от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	14
2.3. Налоговый учет внереализационных доходов	15
2.4. Задание для практики	20
Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией	22
Рекомендуемые информационные ресурсы:	22
Глоссарий по теме 3	22
Вопросы для изучения:	23
3.1. Понятие, группировка и признание расходов	23
3.2. Налоговый учет материальных расходов	26
3.3. Налоговый учет расходов на оплату труда	28
3.4. Налоговый учет расходов на амортизацию	29
3.5. Налоговый учет прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции, работ или услуг	32
3.6. Порядок определения доли расходов на производство и реализацию, учитываемых для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде	34
3.7. Задание для практики	34
Налоговый учет внереализационных расходов	36
Рекомендуемые информационные ресурсы:	36
Глоссарий по теме 4	36
Вопросы для изучения:	37
4.1. Понятие и состав внереализационных расходов для целей налогообложения	37
4.2. Налоговый учет расходов в виде процентов, уплаченных по договорам займа и кредита	39
4.3. Налоговый учет расходов на формирование резервов по сомнительным долгам	40
4.4. Задание для практики	41
Особенности ведения налогового учета отдельных хозяйственных операций	43
Рекомендуемые информационные ресурсы:	43
Глоссарий по теме 5	43
Вопросы для изучения:	44
5.1. Налоговый учет операций реализации амортизируемого имущества	44
5.2. Налоговый учет реализации покупных товаров	45
5.3. Особенности налогового учета по операциям уступки права требования	46
5.4. Задание для практики	48
Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль	50
Рекомендуемые информационные ресурсы:	50
Глоссарий по теме 6	51
Вопросы для изучения:	52
6.1. Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль	52

6.2. Порядок исчисления налога и авансовых платежей	53
6.3. Задания для практики.....	56
Учет расчетов по налогу на прибыль	57
Рекомендуемые информационные ресурсы:.....	57
Глоссарий по теме 7	58
Вопросы для изучения:	59
7.1. Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль.....	59
7.2. Учет постоянных налоговых обязательств (активов)	67
7.3. Учет отложенных налоговых активов	70
7.4. Учет отложенных налоговых обязательств.....	76
7.5. Задание для практики.....	79
Особенности налогового учета при применении специальных режимов налогообложения	81
Рекомендуемые информационные ресурсы:.....	81
Глоссарий по теме 8	82
Вопросы для изучения:	82
8.1. Налоговый учет при применении упрощенной системы налогообложения (глава 26.2 НК РФ).....	83
8.2. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД).....	91
8.3. Задание для практики.....	94
Глоссарий	98

Сущность и принципы налогового учета

Аннотация. Данная тема раскрывает основные понятия налогового учета.

Ключевые слова. Налоговый учет, налоговая база, налоговый период, отчетный период.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Презентация

Глоссарий по теме 1

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Отчетные (налоговые) периоды по налогу на прибыль – первый квартал, полугодие и девять месяцев. Отчетными (налоговыми) периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Вопросы для изучения:

1. Налоговый учет как система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль.
2. Цель и задачи налогового учета.
3. Объекты налогового учета.
4. Модели налогового учета

1.1. Цель и задачи налогового учета

С введением в действие главы 25 НК РФ официально закрепились понятие «налоговый учет» применительно к формированию налоговой базы по налогу на прибыль.

Система нормативного регулирования налогового учета представлена законодательными нормами главы 25 НК РФ, письмами и сообщениями Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ, разъясняющими отдельные вопросы налогового учета.

В соответствии со ст. 313 НК РФ налоговый учет – это «система обобщения информации для определения **налоговой базы** по налогу на основе данных первичных документов и их группировки в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом».

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, определяемой как разница между полученными доходами и произведенными расходами, признаваемыми для целей налогообложения.

Цели и задачи налогового учета определены ст. 313 НК РФ.

Целями налогового учета являются формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных в течение **отчетного (налогового) периода**, а также обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год. **Отчетными (налоговыми) периодами** по налогу признаются первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Отчетными (налоговыми) периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, 2 месяца, 3 месяца и так далее до окончания календарного года.

Задачи налогового учета заключаются в обеспечении формирования следующих показателей о:

- сумме доходов и расходов в отчетном (налоговом) периоде;
- доле расходов, учитываемых для целей налогообложения в отчетном (налоговом) периоде);
- создаваемых резервах;
- о сумме расходов будущих периодов, подлежащих отнесению на расходы в следующих отчетных (налоговых) периодах

Согласно ст. 313 НК РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком **самостоятельно**. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Подтверждением данных налогового учета являются:

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

В соответствии со ст. 314 НК РФ **Аналитические регистры** налогового учета – сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Формы регистров налогового учета разрабатываются налогоплательщиком **самостоятельно**. Регистры налогового учета могут вестись в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

Формы аналитических регистров налогового учета **в обязательном порядке** должны содержать следующие реквизиты:

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

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является **налоговой тайной**.

1.2. Принципы налогового учета

В главе 25 НК РФ нашли отражение следующие принципы:

- денежного измерения;
- имущественной обособленности
- непрерывности деятельности
- начисления
- последовательности применения норм и правил налогового учета
- равномерности признания доходов и расходов.

Принцип денежного измерения сформулирован в ст. 249 и 252 НК РФ.

Выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и натуральных формах. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Принцип имущественной обособленности реализуется в отношении амортизируемого имущества. Согласно ст. 256 НК РФ условием включения имущества в состав амортизируемого для целей налогообложения является наличие у налогоплательщика прав собственности на это имущество.

Принцип непрерывности заключается в том, что налоговый учет ведется налогоплательщиком непрерывно с момента регистрации организации до реорганизации или ликвидации.

Принцип начисления является основным. В соответствии со ст. 271 и 272 НК РФ доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени получения и перечисления денежных средств.

Нормы и правила налогового учета закрепляются в учетной политике организации для целей налогообложения и должны применяться последовательно от одного отчетного (налогового) периода к другому.

Принцип равномерности отражения доходов и расходов закреплен ст. 271, 272 НК РФ. Доходы и расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

1.3. Различия в построении и содержании бухгалтерского и налогового учета

Основные различия бухгалтерского и налогового учета заключаются в следующем:

- в классификации доходов и расходов;
- в порядке признания доходов и расходов;
- в порядке отражения поступлений средств, не признаваемых доходом;
- в порядке отражения выбытия активов, не признаваемых расходами;
- в признании отдельных видов доходов, в частности безвозмездно полученного имущества, дивидендов;
- в признании отдельных видов расходов (убытков), в частности отчислений в резервы по сомнительным долгам, расходов на НИОКР, убытков от реализации амортизируемого имущества, процентов по долговым обязательствам;
- в способах (методах) начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов;
- в группировке основных средств и нематериальных активов;
- в способах оценки незавершенного производства;
- в определении первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов
- в способах (методах) списания материально-производственных запасов
- в порядке списания косвенных расходов

1.4. Задания для практики

1. Рассмотреть значение бухгалтерского и налогового учета в России
2. Определить цели и пользователей налогового и бухгалтерского учета
3. Сравнить принципы налогового и бухгалтерского учета

Налоговый учет доходов организации

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности налогового учета доходов организации.

Ключевые слова. Налоговый учет, доходы, доходы от реализации, внереализационные доходы, товар, работы, услуги.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Куликова Л.И. Налоговый учет. М.:«Бухгалтерский учет», 2003.-336с.
7. Презентация

Глоссарий по теме 2

Внереализационные доходы – доходы, полученные от операций, не связанных с реализацией товаров, работ, услуг, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Доход – экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Доходы от реализации – выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Вопросы для изучения:

1. Основные принципы признания доходов для целей налогообложения.
2. Особенности определения налоговой базы по доходам в зависимости от источника дохода.
3. Налоговый учет доходов от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства.
4. Внереализационные доходы. Признание доходов при методе начисления. Порядок налогового учета отдельных видов внереализационных доходов.

2.1. Понятие, классификация и признание доходов для целей налогообложения

В соответствии со ст. 41 доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Согласно ст. 248 НК РФ доходы организации подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы.

Определения понятий «товара», «работы» и «услуги» даны в ст. 38 НК РФ.

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

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

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав) (ст. 248 НК РФ).

При признании доходов от реализации для целей налогообложения применяются два метода: метод начисления и кассовый метод.

Порядок признания доходов **по методу начисления** установлен **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.

Для доходов от реализации товаров датой получения дохода признается день перехода права собственности на товары, определяемый в соответствии с гражданским законодательством.

Датой получения **доходов от реализации работ** является день подписания документа, подтверждающего передачу результатов выполненных работ одним лицом для другого лица.

Датой реализации **услуг** является день оказания этих услуг.

Датой реализации имущественных прав признается день перехода указанных прав приобретателю.

При реализации товаров (работ, услуг) **по договору комиссии** налогоплательщиком-комитентом датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав), указанная **в извещении комиссионера** о реализации и (или) **в отчете комиссионера**.

При реализации товаров (работ, услуг) **по агентскому договору** налогоплательщиком-принципалом датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего принципалу имущества (имущественных прав), указанная **в извещении агента** о реализации и (или) **в отчете агента**.

На основании ст. 273 НК РФ организации (за исключением банков) **имеют право** на определение даты получения дохода по кассовому методу, если в среднем за предыдущие 4 квартала **сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг)** без учета налога на добавленную стоимость **не превысила 1 миллиона рублей за каждый квартал**.

Датой получения дохода признается **день поступления средств** на счета в банках и (или) кассу, поступления иного имущества (работ, услуг)

и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Если налогоплательщик в течение налогового периода **превысил** предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он **обязан** перейти на определение доходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

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 (п.2 ст. 271 НК РФ).

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

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

Согласно ст. 249 НК РФ доходы от реализации представляют собой выручку от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручку от реализации имущественных прав.

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

Порядок налогового учета доходов от реализации установлен ст. 316 НК РФ.

Налоговый учет доходов от реализации должен вестись **раздельно** по видам деятельности, если для данного вида деятельности предусмотрены иной порядок налогообложения, иная ставка налога, либо предусмотрен отличный от общего порядка учет прибыли и убытка, полученных от данного вида деятельности.

Исходя из этих требований, отдельный учет доходов от реализации необходимо осуществлять по следующим операциям:

- по операциям реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;
- по операциям реализации покупных товаров;
- по операциям реализации амортизируемого имущества;
- по операциям реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
- по операциям реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
- по операциям реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств;
- по операциям реализации уступки права требования.

Если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в **валюте иностранного государства**, сумма выручки от реализации пересчитывается в **рубли** на дату реализации.

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

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 (имущественных прав). При этом комиссионер **обязан в течение 3-х дней** с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, **известить комитента** о дате реализации принадлежащего ему имущества.

2.3. Налоговый учет внереализационных доходов

Таблица 2.3.1 Виды внереализационных доходов и дата их признания

Пункт статьи 250 НК РФ	Наименование доходов (согласно статье 250 НК РФ)	Момент признания доходов при методе начисления (согласно статье 271 НК РФ)	Примечание
------------------------	--	--	------------

1	2	3	4
1	От долевого участия в других организациях.	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика (подп. 2 п. 4 ст. 272 НК РФ)	Исключением является доход, направляемый 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 ЦБ РФ	Дата перехода права собственности на иностранную валюту (подп. 10 п. 4 ст. 272 НК РФ)	Доход от продажи иностранной валюты возникает, когда курс продажи выше официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на валюту. Доход от покупки валюты возникает, когда курс покупки ниже официального курса ЦБ РФ на дату перехода права собственности на валюту. Особенности определения доходов банков от этих операций установлены статьей 290 НК РФ.
3	В виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за	Дата признания должником штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба либо дата вступления в	

	нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.	законную силу решения суда (подп. 4 п. 4 ст. 272 НК РФ)	
4	От сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду).	Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщиком документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода (подп. 3 п. 4 ст. 272 НК РФ)	Если такие доходы не являются доходами от реализации и не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 НК РФ
5	В виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада. В виде процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.	Конец месяца соответствующего отчетного периода либо дата прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (п. 6 ст. 272 НК РФ)	Особенности определения доходов банков в виде процентов установлены статьей 290 НК РФ. По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, доход признается полученным и включается в состав доходов на конец

			<p>месяца</p> <p>соответствующего отчетного периода. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства)</p>
6	<p>В виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ</p>	<p>Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг). (подп. 1 п. 4 ст. 272 НК РФ)</p> <p>Для денежных средств - дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) (подп. 2 п. 4 ст. 272 НК РФ)</p>	<p>Оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу и 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</p>
7	<p>В виде дохода, распределяемого в</p>	<p>Последний день отчетного</p>	<p>Доход учитывается в порядке,</p>

	пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе	(налогового) периода (подп. 5 п. 4 ст. 272 НК РФ).	предусмотренным статьей 278 НК РФ
8	В виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	Дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) (подп. 6 п. 4 ст. 272 НК РФ).	Если по выявленным в отчетном (налоговом) периоде доходам прошлых лет не представляется возможным определить конкретный период совершения ошибок (искажений), то указанные доходы отражаются в составе внереализационных доходов отчетного периода. При этом налоговые обязательства корректируются в том отчетном периоде, в котором выявлены ошибки (искажения)
9	В виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных пп. 18 п. 1 ст. 251 НК РФ).	Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета (подп. 8 п. 4 ст. 272 НК РФ).	Исключение установлено для материалов и имущества, полученных при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении. и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о

			запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении
10	В виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.	<i>Не установлен НК РФ.</i> Возможный момент признания дохода – день распоряжения руководителя организации об оприходовании излишков и отражении их в составе доходов	

2.4. Задание для практики

На основании исходных данных:

- проведите классификацию доходов организации для целей налогообложения при условии, что организация определяет доходы методом начисления.

- определите дату признания доходов.

- отразите доходы в регистрах налогового учета «Учет доходов от реализации текущего отчетного периода» и «Учет внереализационных доходов текущего отчетного периода».

- заполните Лист 02 «Расчет налога на прибыль организаций», приложение №1 к Листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные доходы» Декларации по налогу на прибыль за отчетный (налоговый) период.

Исходная информация к заданию:

Краткая характеристика деятельности организации

ЗАО «Сладко» - коммерческая организация, основным видом деятельности которой является производство кондитерских изделий.

Уставом организации предусмотрены также следующие виды деятельности: посредническая деятельность, сдача имущества в аренду.

ООО «Сладко», именуемое далее «Арендодатель», заключило с ЗАО «Заря», именуемое далее «Арендатор», договор № 1 от 8.01.20__ на

предоставление помещений производственного корпуса во временное пользование. Условия договора: срок действия договора – 11 месяцев со дня подписания акта приема-передачи помещений; общая сумма договора составила 908600 в т.ч. НДС, ежемесячный арендный платеж - 82600 руб., в т.ч. НДС; порядок расчетов предусматривает перечисление ежемесячного арендного платежа не позднее 28 числа каждого месяца; оплата коммунальных услуг, электроэнергии, услуг по охране объекта входит в стоимость арендной платы; затраты на текущий ремонт помещений осуществляются за счет Арендатора; затраты на капитальный ремонт помещений производятся Арендодателем.

Согласно акту приема-передачи от 15.01.20__г. Арендодатель передал помещения Арендатору.

Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности налогового учета расходов организации.

Ключевые слова. Налоговый учет, расходы, внереализационные расходы, кассовый метод, метод начисления.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Куликова Л.И. Налоговый учет. М.:«Бухгалтерский учет», 2003.- 336с.
7. Презентация

Глоссарий по теме 3

Обоснованные расходы – экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Прочие расходы – расходы, связанные с производством и реализацией, перечень которых определен ст. 264 НК РФ, в частности суммы налогов и сборов, расходов на сертификацию, суммы портовых и аэродромных сборов, расходов по набору работников, расходы на рекламу, представительские расходы и пр.

Прямые расходы – расходы на производство и реализацию, относимые на расходы отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.

Расходы – обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Вопросы для изучения:

1. Основные принципы признания расходов для целей налогообложения.
2. Расходы, связанные с производством и реализацией. Классификация расходов.
3. Налоговый учет прочих расходов. Спорные вопросы признания прочих расходов для целей налогообложения.

3.1. Понятие, группировка и признание расходов

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (или убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

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

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные:

документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;

либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы;

и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке,

проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты **при условии**, если они произведены для осуществления в рамках деятельности, направленной **на получение дохода**.

В зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности расходы организации подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.

Порядок признания расходов при **методе начисления** установлен **ст. 272 НК РФ**. Расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Порядок признания расходов **при кассовом методе** установлен **ст. 273 НК РФ**. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Оплатой товара (работ, услуг) и (или) имущественных прав) **признается** прекращение встречного обязательства налогоплательщиком-приобретателем товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Группировка расходов приведена в ст. 253 НК РФ (Табл.3.1.1)

Таблица 3.1.1 Группировка расходов

По составу расходов	По экономическому содержанию
Расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав)	Материальные расходы
Расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии	Расходы на оплату труда
Расходы на освоение природных ресурсов	Суммы начисленной амортизации

Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки	Прочие расходы
Расходы на обязательное и добровольное страхование	
Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией	

Кроме того, на основании ст. 318 НК РФ если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные.

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг.

К прямым расходам могут быть отнесены:

- затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

- расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на вышеуказанные суммы расходов на оплату труда (с 1 января 2010 года);

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

Налогоплательщики, **оказывающие услуги, вправе** относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства (п.2 ст. 318 НК).

Признание расходов, связанных с производством и реализацией, регламентируется статьями 272 и 273 НК РФ.

3.2. Налоговый учет материальных расходов

Налоговый учет материальных расходов регулируется ст. 254 НК РФ. Наименование затрат, относимых к материальным расходам, и критерии их признания представлены в таблице 3.2.1.

Таблица 3.2.1 Наименование затрат, относимых к материальным расходам, и критерии их признания

Наименование затрат	Критерии признания затрат в составе материальных расходов
Затраты на приобретение сырья и (или) материалов	Сырье и материалы используются в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образуют их основу либо являются необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг)
Затраты на приобретение материалов	Материалы используются: - для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); - на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели)
Затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ	Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию
Затраты на	Комплектующие изделия и (или) полуфабрикаты

приобретение комплектующих изделий и (или) полуфабрикатов	подвергаются монтажу и (или) дополнительной обработке в организации
Затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов	Топливо, вода и энергия расходуются на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий. К материальным расходам относятся расходы на трансформацию и передачу энергии
Затраты на приобретение работ и услуг производственного характера	Работы и услуги выполняются сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также структурными подразделениями организации
Затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения	К материальным расходам относятся: - расходы по содержанию и эксплуатации очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов; - расходы на захоронение экологически опасных отходов; - расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод; - платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы

Помимо вышеперечисленных затрат, относимых к материальным расходам Налоговым Кодексом предусмотрены расходы и потери, которые приравниваются к материальным расходам. Например, потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), применяется один из следующих методов оценки сырья и материалов:

- метод оценки по себестоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней себестоимости;

- метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

- метод оценки по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

3.3. Налоговый учет расходов на оплату труда

Налоговый учет расходов на оплату труда регулируется ст. 255 НК РФ. Наименование некоторых расходов на оплату труда представлено в таблице 3.3.1.

Таблица 3.3.1 Наименование расходов на оплату труда и их группировка

Наименование групп расходов	Наименование расходов
Начисления за выполненную работу, отработанное время	Суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда
Стимулирующие начисления за производственные результаты	Премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели
Начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда	Надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ
Расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные законодательством РФ	Стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания и продуктов (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг) Стоимость выдаваемых работникам бесплатно либо продаваемых по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками),

которые остаются в личном постоянном пользовании
--

3.4. Налоговый учет расходов на амортизацию

Порядок учета расходов на амортизацию регулируется ст. 256-259 НК РФ.

Согласно ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом являются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Условия включения основных средств в состав амортизируемого имущества:

- имущество находится у налогоплательщика на праве собственности;
- имущество используется для извлечения дохода;
- срок полезного использования имущества превышает 12 месяцев;
- первоначальная стоимость имущества превышает 40000 руб.

Амортизируемым имуществом признаются также капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией – ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Амортизация начисляется в течение срока полезного использования.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика (п. 1 ст. 258 НК РФ). Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации

Для целей начисления амортизации объекты амортизируемого имущества, исходя из сроков полезного использования, объединяются в 10 амортизационных групп.

При приобретении объектов основных средств, бывших в употреблении, организация-налогоплательщик вправе определить норму амортизации по этим объектам с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками (п. 7 ст. 258 НК РФ).

Приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника (п. 12 ст. 258 НК РФ).

В соответствии со ст. 259 НК РФ амортизация для целей налогообложения может начисляться одним из двух методов: линейным либо нелинейным методом. Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и отражается в учетной политике для целей налогообложения.

По зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, входящим в состав VIII-X групп амортизируемого имущества, независимо от их срока ввода в эксплуатацию, может быть применен только линейный метод начисления амортизации.

При линейном методе сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы определенной для данного объекта. При этом норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = [1/n] \times 100\% , \quad (1)$$

где:

K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества.

Нелинейный метод предусматривает расчет суммы начисленной за один месяц амортизации в отношении амортизационной группы (подгруппы). Сумма амортизации определяется по следующей формуле:

$$A = B \times k / 100, \quad (2)$$

где:

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

B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

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

Нормы амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы) приведены в НК РФ.

Суммарный баланс амортизационной группы - сумма остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационную группу, на 1-е число месяца, увеличенная на стоимость поступивших и (или) уменьшенная на стоимость выбывших объектов амортизируемого имущества.

Суммарный баланс увеличивается на: 1) первоначальную стоимость объектов амортизируемого имущества, поступивших в предыдущем месяце; 2) сумму изменения первоначальной стоимости в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения; 3) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, выведенных из процессов консервации, реконструкции, модернизации в предыдущем месяце; 4) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, полученных в предыдущем месяце в связи с окончанием действия договора безвозмездного пользования.

Суммарный баланс уменьшается на: 1) остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, выбывших в предыдущем месяце; 2) сумму уменьшения первоначальной стоимости в случае частичной ликвидации; 3) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, переведенных в процессы консервации, реконструкции, модернизации в предыдущем месяце; 4) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, переданным в предыдущем месяце по договору безвозмездного пользования.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств.

Исключением являются объекты основных средств, полученные безвозмездно. Амортизационная премия распространяется также на расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Амортизация начисляется с первого 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объекты амортизируемого имущества были введены в эксплуатацию.

Амортизация не начисляется по объектам амортизируемого имущества, находящимся на консервации продолжительностью свыше трех месяцев, в реконструкции или модернизации сроком свыше двенадцати месяцев. Такое же правило действует в отношении объектов амортизируемого имущества, полученных (переданных) по договорам безвозмездного пользования.

При окончании договора безвозмездного пользования и возврате основных средств налогоплательщику, а также при расконсервации или окончании реконструкции амортизация начисляется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел возврат основных средств, окончание реконструкции или их расконсервация.

3.5. Налоговый учет прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции, работ или услуг

Налоговый учет прочих расходов, связанных с производством и реализацией регулируется ст. 264 НК РФ.

Среди прочих расходов можно выделить несколько групп.

К первой группе можно отнести расходы, принимаемые для целей налогообложения исходя из фактически произведенных затрат, например, консультационные, информационные, юридические услуги, арендные платежи, расходы на приобретение права использования программ для ЭВМ, расходы на канцелярские товары и пр.

Вторая группа объединяет расходы, принимаемые для целей налогообложения в пределах норм и нормативов:

- суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

- представительские расходы в размере, не превышающем 4 процента от расходов на оплату труда;

- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

- расходы на рекламу, признаваемые в следующем порядке.

Расходы на рекламу, предусмотренные ст. 264 НК РФ, признаются в размере фактических затрат. К данным расходам относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача 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 работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации.

К третьей группе можно отнести расходы будущих периодов, которые подлежат распределению между отчетными (налоговыми) периодами:

- расходы на сертификацию продукции и услуг;

- расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ);

- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества в течение срока действия договора (ст. 263 НК РФ);

- убыток от реализации амортизируемого имущества (ст. 268 НК РФ);

- расходы на приобретение лицензий и осуществление отдельных видов деятельности.

3.6. Порядок определения доли расходов на производство и реализацию, учитываемых для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде

Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных установлен ст. 319 НК РФ.

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

Оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП.

3.7. Задание для практики

На основе исходной информации определите величину материальных расходов налогового периода. Решение оформите в таблице следующей формы:

Таблица 3.7.1 Материальные расходы

Дата	Наименование	Сумма расхода,	Основание
------	--------------	----------------	-----------

признания расхода	расхода	признаваемая для целей налогообложения, руб.	
Итого			

Исходная информация:

1.04.20__г. ЗАО «Сладко» была проведена инвентаризация материалов, по результатам которой были обнаружены излишки на сумму 15000 руб., недостача, виновные лица по которой установлены на сумму 7000 руб., а также недостача в пределах норм естественной убыли на сумму 3000 руб. Выявленные излишки в сумме 10000 руб. были израсходованы на производство кондитерских изделий.

12.07.20__г. обществом «Сладко» был оприходован лом цветных металлов от ликвидации упаковочного оборудования по цене возможного использования на сумму 50000 руб. Металлом был продан 31.07.20__г. по цене 58000 руб..

5.08.20__г. общество «Сладко» приняло к оплате счета ООО «Грузовозофф» за доставку кондитерских изделий покупателям на сумму 23600 руб.

9.09.20__г. обществом было приобретено лабораторное оборудование стоимостью 17700 руб., в т.ч. НДС. Лабораторное оборудование было введено в эксплуатацию 11.09.20__г.

11.09.20__г. были приобретены для нужд работников лаборатории средства индивидуальной защиты на сумму – 18000 руб., кроме того НДС.

Налоговый учет внереализационных расходов

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности налогового учета внереализационных расходов организации.

Ключевые слова. Налоговый учет, расходы, внереализационные расходы, долговые обязательства, резервы по сомнительным долгам.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Куликова Л.И. Налоговый учет. М.:«Бухгалтерский учет», 2003.- 336с.
7. Презентация

Глоссарий по теме 4

Внереализационные расходы – обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с

производством и (или) реализацией, определяемые в соответствии со ст. 265 НК РФ.

Долговые обязательства – кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Резервы по сомнительным долгам - сумма резервов, создаваемых для списания безнадежных долгов, формируемая исходя из суммы сомнительных долгов.

Сомнительный долг – задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Вопросы для изучения:

1. Понятие и состав внереализационных расходов.
2. Налоговый учет расходов в виде процентов, уплаченных по договорам займа и кредита.
3. Налоговый учет расходов на формирование резервов по сомнительным долгам.

4.1. Понятие и состав внереализационных расходов для целей налогообложения

Согласно ст. 265 НК РФ внереализационные расходы – это обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией.

Примеры внереализационных расходов и порядок их признания представлены в таблице 4.1.1, убытки, приравненные к внереализационным расходам, - в таблице 4.1.2.

Таблица 4.1.1 Внереализационные расходы

Перечень внереализационных расходов (согласно статье 265 НК РФ)	Дата признания внереализационных расходов по методу начисления (согласно статье 272 НК РФ)	Примечание
Расходы на содержание переданного по	дата расчетов в соответствии	Для организаций, предоставляющих на

договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу)	условиями заключенных договоров; - дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов; - последнее число отчетного (налогового) периода (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ) .Для амортизации – ежемесячно исходя из сумм начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. 259 и 322 НК РФ.	систематической основе, учитываются как расходы, связанные с производством и реализацией
Расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ	Дата перехода права собственности на иностранную валюту	
Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам	Последний день отчетного (налогового) периода	Для налогоплательщиков, применяющих метод начисления

Таблица 4.1.2 Убытки, приравненные к внереализационным расходам

Перечень убытков (согласно статье 265)	Примечание
Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем	

отчетном (налоговом) периоде	
Суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва	Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные к взысканию списываются по каждому обязательству на основании данных инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации

4.2. Налоговый учет расходов в виде процентов, уплаченных по договорам займа и кредита

В соответствии со ст. 269 НК РФ под **долговыми обязательствами** понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета и иные заимствования. При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству.

Налоговым Кодексом РФ предусмотрены **два способа признания расходов по долговым обязательствам.**

При первом способе в качестве расхода признается сумма процентов по долговым обязательствам, существенно не отклоняющаяся от среднего уровня процентов в отчетном (налоговом) периоде. Данный способ применяется только для долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях. **Долговые обязательства считаются сопоставимыми** если:

- выданы в той же валюте;
- на те же сроки;
- в сопоставимых объемах;
- под аналогичные обеспечения.

Второй способ признания расходов по долговым обязательствам применяется при отсутствии сопоставимых долговых обязательств, а также по выбору налогоплательщика. При применении второго способа рассчитывается предельная величина процентов. Проценты по долговым обязательствам для целей налогообложения принимаются не выше предельной величины процентов.

Предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, - по долговым обязательствам, выданным в рублях, и 15 % - по долговым обязательствам, выданным в иностранной валюте. При этом в ст. 269 НК РФ уточняется, какая ставка ЦБ РФ должна приниматься в расчет.

Если договор не содержит условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия договора, принимается ставка рефинансирования ЦБ РФ, действующая на дату получения займа, кредита.

Во всех остальных случаях учитывается ставка рефинансирования, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

4.3. Налоговый учет расходов на формирование резервов по сомнительным долгам

В соответствии со ст. 266 НК РФ налогоплательщик вправе создавать **резервы по сомнительным долгам**.

Сомнительным долгом признается любая задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Суммы резервов определяются по каждой дебиторской задолженности на основании результатов инвентаризации долгов.

Суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам признаются внереализационными расходами и включаются в состав расходов на последний день отчетного (налогового) периода.

Существует ряд **ограничений по признанию резервов по сомнительным долгам**:

1) резервы создаются при условии, что налогоплательщик применяет для признания доходов и расходов метод начисления;

2) резервы не формируются по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам, за исключением банков;

3) сумма созданного резерва не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода;

4) величина резерва зависит от срока возникновения сомнительной задолженности и составляет:

- полную сумму задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней;
- 50 % от суммы задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней;
- резерв не формируется по задолженности со сроком возникновения до 45 дней;

5) страховые организации по договорам страхования, сострахования, перестрахования, по которым сформированы страховые резервы, резерв сомнительных долгов по дебиторской задолженности, связанной с уплатой страховых премий (взносов), не формируется

Резерв по сомнительным долгам может быть использован налогоплательщиком только на покрытие убытков от **безнадежных долгов**.

Безнадежными долгами признаются те долги, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующие (налоговые) периоды. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва корректируется на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

Если рассчитанная аналогичным образом сумма резерва больше (меньше) суммы остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы (доходы) в текущем отчетном (налоговом) периоде.

4.4. Задание для практики

На основании исходной информации:

- рассчитайте средний уровень процентов, начисленных по долговым обязательствам, выданным на сопоставимых условиях;
- определите предельную величину процентов с учетом их существенного отклонения от среднего уровня на 20%;

-определите сумму процентов по долговым обязательствам, принимаемую в качестве внереализационных расходов для целей налогообложения за 1 квартал 20__г.;

-рассчитайте сумму процентов по долговым обязательствам (расчет произведите в таблице 4.4.1).

Таблица 4.4.1 Расчет сумм процентов по долговым обязательствам

Наименование кредитора	Сумма займа (кредита), руб.	Срок действия договора займа (кредита) в отчетном периоде	Процентная ставка по договору, %	Сумма процентов, начисленных по договору руб.	Процентная ставка, принимаемая для целей налогообложения, %	Сумма процентов, включаемая во внереализационные расходы, руб.
1	2	3	4	5	6	7

Исходная информация:

ООО «Сладко» получило в первом квартале следующие займы на приобретение конфитюра:

- 20.01.20__г. от ООО «Восток» в размере 100000 рублей, сроком на 40 дней под 10 % годовых.

- 15.02.20__г. от ООО «Инвест», в размере 120000 рублей сроком на 30 дней под 15 % годовых.

- 11.03.20__г. от ООО «Виктория» в размере 115000 рублей, сроком на 60 дней под 18 % годовых.

Займы выданы под аналогичные обеспечения.

Особенности ведения налогового учета отдельных хозяйственных операций

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности налогового учета отдельных хозяйственных операций организации.

Ключевые слова. Налоговый учет, расходы, внереализационные расходы, долговые обязательства, резервы по сомнительным долгам.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Куликова Л.И. Налоговый учет. М.:«Бухгалтерский учет», 2003.- 336с.
6. Презентация

Глоссарий по теме 5

Амортизируемое имущество – имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся на праве собственности, используются

им для извлечения дохода, и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Остаточная стоимость основных средств – стоимость основных средств, определяемая как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

Уступка права требования - перемена кредитора в обязательстве.

Вопросы для изучения:

1. Налоговый учет операций реализации амортизируемого имущества.
2. Налоговый учет реализации покупных товаров.
3. Особенности налогового учета по операциям уступки права требования.

5.1. Налоговый учет операций реализации амортизируемого имущества

Налоговый учет операций реализации амортизируемого имущества регулируется ст. 268 и 323 НК РФ.

На рис. 5.1.1 представлена схема определения финансового результата от реализации амортизируемого имущества.

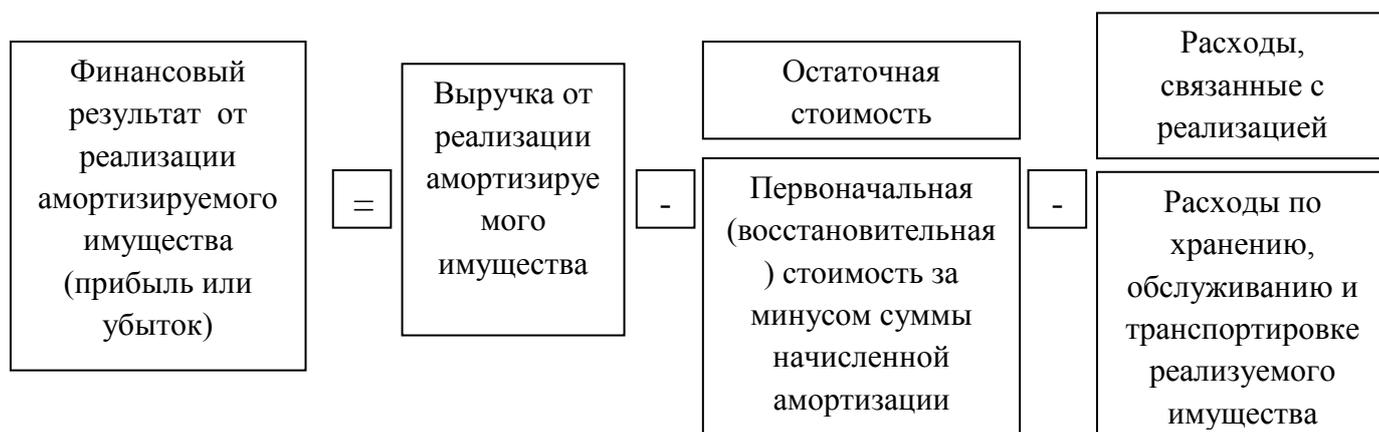


Рис. 5.1.1. Схема определения финансового результата от реализации амортизируемого имущества

Прибыль, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества (ст. 323 НК РФ).

Убыток, полученный налогоплательщиком, отражается в аналитическом учете как прочие расходы в соответствии с порядком, установленным ст. 268 НК РФ.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика.

Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования амортизируемого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

При этом на основании ст. 323 НК РФ:

- налогоплательщик определяет прибыль или убыток от реализации амортизируемого имущества на основании данных аналитического учета;
- аналитический учет доходов и расходов ведется по каждому объекту основных средств.

5.2. Налоговый учет реализации покупных товаров

Порядок определения расходов, связанных с реализацией покупных товаров (издержек обращения), для налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю приведен в ст. 320 НК РФ.

В течение текущего месяца формируются издержки обращения, состав которых определен главой 25 НК РФ. В состав издержек обращения включаются транспортные расходы, связанные с доставкой товаров покупателем (если они не включены в цену приобретения товаров по условиям договора), складские расходы и иные аналогичные расходы текущего месяца, связанные с приобретением и реализацией товаров.

Расходы текущего месяца подразделяются на прямые и косвенные расходы.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе на конец месяца, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца по следующим формулам:

$$СП = \frac{ПР_{НМ} + ПР_{М}}{\quad} \times 100\%, \quad (1);$$

$$ТР_{м} + ОТ_{км}$$

где:

СП – средний процент;

ПР_{нм} – сумма прямых расходов, приходящаяся на остаток нереализованных товаров на складе на начало месяца;

ПР_м – сумма прямых расходов, осуществленных в текущем месяце;

ТР_м – стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце;

ОТ_{км} – стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

$$ПР_{км} = СП \times ОТ_{км}, \quad (2)$$

где:

ПР_{км} – сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров.

При реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от реализации на стоимость приобретения данных товаров. При этом стоимость приобретения определяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров (ст. 268 НК РФ):

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

5.3. Особенности налогового учета по операциям уступки права требования

Согласно ст. 384 ГК РФ уступка права требования (цессия) представляет собой перемену кредитора в обязательстве. Другими словами, все уступаемые права по договору переходят к новому кредитору. Основанием уступки права требования является договор (цессия) между первоначальным кредитором (цедентом) и новым кредитором (цессионарием). При этом на заключение договора согласия

должника не требуется, обязательно лишь письменное уведомление о заключении сделки.

Объектом уступки права требования чаще всего является дебиторская задолженность. При этом дебиторская задолженность, как правило, уступается с убытком для cedenta.

В бухгалтерском учете убыток признается в том отчетном периоде, в котором подписан договор.

В налоговом учете убыток по операции уступки права требования признается в особом порядке.

Согласно ст. 279 убыток по операциям уступки права требования признается в том случае, если налогоплательщик применяет метод начисления для признания доходов и расходов.

Если права требования долга третьему лицу передаются до наступления срока платежа, установленного условиями договора, размер убытка не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик-продавец товара уплатил бы по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования. При этом сумма процентов исчисляется за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного оговором на реализацию товаров. Кроме того, должен применяться порядок начисления процентов, установленный ст. 269 НК РФ.

Если права требования долга третьему лицу передаются после наступления срока платежа, убыток, включаемый в состав внереализационных расходов налогоплательщиком-продавцом товара, принимается в следующем порядке:

- 50% от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования
- 50 % от суммы убытка включаются во внереализационные расходы по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

При дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим право требования, указанная операция рассматривается как реализация финансовых услуг.

Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При этом при определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить

доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования.

5.4. Задание для практики

На основании приведенных исходных данных:

- определите финансовый результат (прибыль или убыток) по операции реализации объектов основных средств. Расчеты представьте по форме таблицы 5.4.1:

Таблица 5.4.1 Реализация объектов основных средств

Наименование объекта	Цена реализации	Первоначальная стоимость	Сумма начисленной амортизации	Остаточная стоимость	Расходы, связанные с реализацией	Общая величина расходов, связанная с реализацией	Прибыль от реализации	Убыток от реализации	Признанные расходы в отчетном периоде
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- определите срок списания убытка от реализации объекта основных средств, равномерно включаемого в состав расходов, связанных с производством и реализацией;

- определите дату начала списания убытка, месячную сумму списания убытка и сумму убытка, включаемую в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией текущего отчетного периода. Расчет произвести в таблице 5.4.2 следующей формы:

Таблица 5.4.2 Сумма убытка, включаемая в состав прочих расходов

Наименование объекта	Дата начала списания убытка	Срок списания убытка, мес.	Общая сумма убытка, руб.	Сумма убытка в месяц, руб.	Сумма убытка, включаемая в состав прочих расходов отчетного периода, руб.	Сумма убытка на конец отчетного периода, руб.
1	2	3	4	5	6	7

- отразите доходы от реализации основных средств в регистре учета «Учет доходов от реализации текущего отчетного периода»;

- отразите признанные расходы, связанные с реализацией основных средств, в регистре учета «Учет расходов, связанных с реализацией основных средств, текущего отчетного периода»;

- заполните Лист 02 «Расчет налога на прибыль организаций», Приложение № 1 к Листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные доходы», Приложение № 2 к Листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам», Приложение № 3 к Листу 02 «Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 264.1, 268, 268.1, 275.1, 276, 279, 323 НК» Декларации по налогу на прибыль за налоговый период.

Исходная информация:

ЗАО «Сладко» согласно договору купли-продажи продает тестомес на сумму 177000 руб. (в том числе НДС- 18%) и пароконвекционную печь на сумму 295000 руб. (в том числе НДС-18%). По данным налогового учета первоначальная стоимость тестомеса составляет 140000 руб., сумма амортизации на день реализации – 20000 руб. Первоначальная стоимость пароконвекционной печи составляет 370000 руб. Срок полезного использования оборудования – 110 месяцев. За 22 месяца фактического использования оборудования до момента реализации (включая месяц, в котором оборудование было реализовано) сумма начисленной амортизации составила 77000 руб. Транспортные расходы по доставке основных средств составили 10000 руб. По реализованным объектам основных средств указанные расходы распределены пропорционально выручке от реализации.

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организации.

Ключевые слова. Налоговый учет, налог на прибыль, налоговые ставки, авансовый платеж по налогу на прибыль, налоговый период.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002г. № 114н (ред. От 24.12.2010г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Приказ Минфина РФ от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@ «Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организации, и порядка ее заполнения» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
7. Приказ Минфина РФ от 22.06.2009 N 58н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системой налогообложения, и порядка

ее заполнения (в ред. от 20.04.2011 №176н) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

8. Куликова Л.И. Налоговый учет. М.:«Бухгалтерский учет», 2003.- 336с.

9. Презентация

Глоссарий по теме 6

Авансовые платежи по налогу на прибыль – сумма платежа в бюджет, определяемая исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

Ежемесячный авансовый платеж по налогу на прибыль – сумма платежа, определяемая в порядке в зависимости от отчетного (налогового) периода. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в первом квартале*, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате во втором квартале*, принимается равной одной трети авансового платежа, исчисленного за первый квартал. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в третьем квартале*, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, исчисленного по итогам за полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в четвертом квартале*, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, исчисленного по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия. *Сумма ежемесячного авансового платежа* может определяться также исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

Налоговая база по налогу на прибыль – прибыль, определяемая как разница между доходами и расходами отчетного (налогового) периода, уменьшенная на сумму убытков предыдущих налоговых периодов

Налог на прибыль – соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налоговый период по налогу на прибыль - календарный год

Налоговые ставки по налогу на прибыль – 20 процентов, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 1.1 – 5.1 ст. 284 НК РФ

Вопросы для изучения:

1. Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль
2. Порядок исчисления налога и авансовых платежей
3. Правила составления налоговой декларации
4. Как определяется налоговая база по налогу на прибыль?
5. Как рассчитываются налог на прибыль и авансовые платежи по налогу на прибыль?

6.1. Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, определяемой как разница между полученными доходами и произведенными расходами, признаваемыми для целей налогообложения.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от основной ставки (предусмотренной п.1 ст. 284), определяется налогоплательщиком отдельно.

Налогоплательщик ведет отдельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым предусмотрен отличный от общего порядка учета прибыли и убытка.

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

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то налоговая база признается равной нулю.

Налоговым кодексом предусмотрены особенности определения налоговой базы следующими налогоплательщиками (ст.290-296, 298-299 НК РФ):

- банками;
- страховщиками;
- негосударственными пенсионными фондами;
- профессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Определены также особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами (ст. 280-282 НК РФ), а также с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 301-305 НК РФ).

Порядок составления расчета налоговой базы предусмотрен ст. 315 НК РФ.

Обобщенно расчет налоговой базы можно представить следующим образом (рис. 6.1.1):

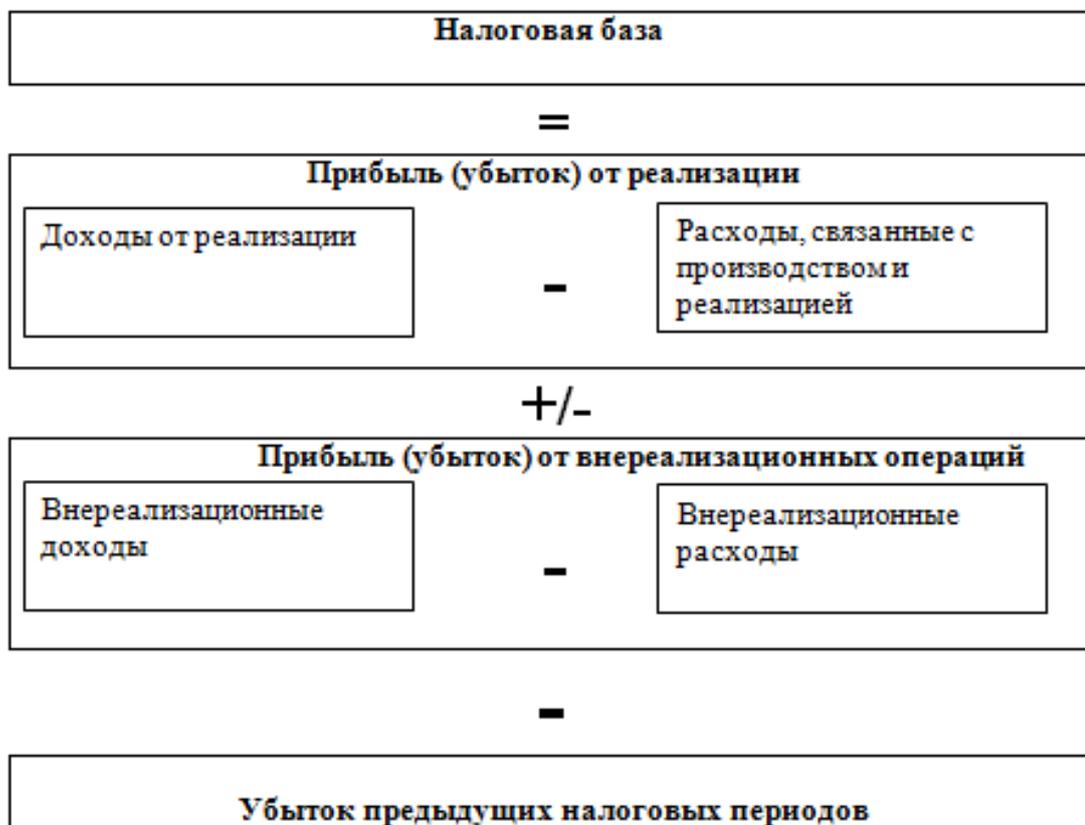


Рис. 6.1.1. Расчет налоговой базы

6.2. Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Для исчисления налога на прибыль применяются налоговые ставки, указанные в статье 284 НК РФ.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год.

Отчетными (налоговыми) периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев.

Отчетными (налоговыми) периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, три месяца и так далее до окончания календарного года.

По итогам отчетного (налогового) периода и налогового периода в налоговые органы подается налоговая декларация. Сроки подачи налоговой декларации:

– не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного (налогового) периода;

- не позднее 28 марта года, следующего за отчетным в целом по налоговому периоду.

По итогам отчетного (налогового) периода рассчитывается авансовый платеж, который подлежит уплате не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации.

$$\text{АП} = \text{НБ за отчетный (налоговый) период} * \text{НС}, \quad (1);$$

где:

АП – авансовый платеж;

НБ – налоговая база за соответствующий отчетный (налоговый) период;

НС – налоговая ставка.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации превышали в среднем 10 миллионов рублей за квартал, обязаны уплачивать ежемесячные авансовые платежи не позднее 28 числа каждого месяца отчетного (налогового) периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в первом квартале, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода.

$$\text{ЕАП I кв.} = \text{ЕАП IV кв. предыдущего налогового периода} \quad (2);$$

где:

ЕАП – ежемесячный авансовый платеж

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате во втором квартале, принимается равной одной трети авансового платежа, исчисленного за первый квартал.

$$\text{ЕАП II кв.} = \text{АП I кв.} / 3 \quad (3);$$

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в третьем квартале, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, исчисленного по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

$$\text{ЕАП III кв.} = (\text{АП за полугодие} - \text{АП I кв.}) / 3 \quad (4);$$

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в четвертом квартале, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, исчисленного по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

$$\text{ЕАП IV кв.} = (\text{АП за 9 мес.} - \text{АП за полугодие}) / 3 \quad (5)$$

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи от фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 10 миллионов рублей за квартал, а также бюджетные учреждения, автономные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), участники простых товариществ, инвестиционных товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, в инвестиционных товариществах, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного (налогового) периода.

Вновь созданные организации уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный (налоговый) период при условии, если выручка от реализации не превышала один миллион рублей в месяц либо три миллиона рублей в квартал. В случае превышения указанных ограничений налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает авансовые платежи в порядке, указанном выше.

Сумма уплаченных ежемесячных авансовых платежей засчитывается при уплате авансового платежа по итогам отчетного (налогового) периода.

Сумма уплаченных авансовых платежей по итогам отчетного (налогового) периода засчитывается в счет уплаты налога следующего отчетного (налогового) периода.

6.3. Задания для практики

1. Рассмотреть особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия.

2. Надо ли удерживать налог на прибыль при выплате дивидендов публично-правовым образованиям (РФ, субъектам РФ, муниципальным органам государственной власти)?

3. На какую дату нужно определить налоговую базу по налогу на прибыль?

4. Учитывается ли налог на прибыль, ранее удержанный налоговым агентом, при расчете налоговой базы по дивидендам?

5. Можно ли признать фактически понесенные расходы на содержание объектов обслуживающих производств и социально-культурной сферы при отсутствии нормативов?

Учет расчетов по налогу на прибыль

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности учета расчетов по налогу на прибыль организации.

Ключевые слова. Налоговый учет, налог на прибыль, налогооблагаемые разницы, вычитаемые разницы, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные разницы.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002г. № 114н (ред. От 24.12.2010г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Приказ Минфина РФ от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@ «Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организации, и порядка ее заполнения» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
7. Приказ Минфина РФ от 22.06.2009 N 58н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с

применением упрощенной системой налогообложения, и порядка ее заполнения (в ред. от 20.04.2011 №176н) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

8. Куликова Л.И. Налоговый учет. М.:«Бухгалтерский учет», 2003.- 336с.

9. Презентация

Глоссарий по теме 7

Временные разницы – доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах

Вычитаемые временные разницы – разницы, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы – разницы, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. **Отложенные налоговые активы** равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства - часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Постоянный налоговый актив – сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство - сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянные разницы – доходы и расходы: формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов; учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Вопросы для изучения:

1. Понятие постоянных разниц, постоянных налоговых обязательств и активов.
2. Понятие временных разниц, отложенных налоговых активов и обязательств.
3. Способы расчета и учета текущего налога на прибыль.

7.1. Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль установлены ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Применение данного Положения позволяет:

- определять взаимосвязь показателя бухгалтерской прибыли (убытка) и налоговой базы по налогу на прибыль, рассчитанной в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах;

- раскрывать в системе бухгалтерского учета и отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток) от налога на налогооблагаемую прибыль.

- отражать в бухгалтерском учете помимо суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет (суммы излишне уплаченного налога либо суммы произведенного зачета по налогу) в отчетном периоде суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов, другими словами сумм отложенных налогов на прибыль.

Показатель бухгалтерской прибыли (убытка) отличается от налогооблагаемой прибыли (убытка) отчетного периода в виду применения различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) (**БП (БУ)**) и налогооблагаемой прибылью (убытком) (**НП (НУ)**) отчетного периода состоит из постоянных (**ПР**) и временных разниц (**ВР**).

В свою очередь временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

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

Для определения разниц следует сопоставлять:

- доходы, признаваемые для целей налогообложения (**НД**), с доходами, сформированными в системе бухгалтерского учета (**БД**);
- расходы, признаваемые для целей налогообложения (**НР**), с расходами, сформированными в системе бухгалтерского учета (**БР**).

Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом в бухгалтерском учете постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. Кроме того, в аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцировано по видам активов и обязательств.

Исходя из понятия «разницы» и приведенной классификации можно получить следующие равенства:

$$\text{НП (НУ)} - \text{БП (БУ)} = +/-\text{Разница} , \quad (1);$$

где:

НП (НУ) – налогооблагаемая прибыль (убыток);

БП (БУ) – бухгалтерская прибыль (убыток);

$$\text{НП (НУ)} = \text{БП (БУ)} +/-\text{Разница} \quad (2);$$

$$\text{НП (НУ)} = \text{БП (БУ)} +/-\text{ПР} +/-\text{ВВР} +/-\text{НВР} , \quad (3);$$

где:

ПР – постоянные разницы;

ВВР – вычитаемые временные разницы;

НВР – налогооблагаемые временные разницы

Если показатели формулы (3) умножить на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату, то получатся следующие предусмотренные правилами формирования информации о расчетах по налогу на прибыль производные показатели:

$$\text{ТНП} = + \text{УРНП} (-\text{УДНП}) + \text{ПНО} - \text{ПНА} +/- \text{ОНА} -/+ \text{ОНО}, \quad (4)$$

где:

ТНП – текущий налог на прибыль;

УРНП (УДНП) – условный расход (доход) по налогу на прибыль;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство.

Определения показателей 3 и 4 формул, а также причины возникновения разниц представлены в таблице 7.1.1.

Таблица 7.1.1 Основные показатели расчетов по налогу на прибыль

Наименование показателя	Определение	Причины возникновения разниц
Налогооблагаемая прибыль (убыток)	Прибыль (убыток), определяемая (ый) как разница между полученными доходами и произведенными расходами, признаваемыми для целей налогообложения.	-
Бухгалтерская прибыль (убыток)	Прибыль (убыток), определяемая (ый) как разница между полученными доходами и произведенными расходами, признаваемыми в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому	-

	учету	
Постоянные разницы	<p>Доходы и расходы:</p> <p>-формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов;</p> <p>-учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемых для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих периодов</p>	<p>-превышение фактических расходов. учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемые для целей налогообложения;</p> <p>-непризнание для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;</p> <p>- прочие аналогичные различия</p>
Временные разницы	Доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах	см. ВВР + НВР
Вычитаемые временные разницы	Разницы, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или	<p>- применение разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;</p> <p>-применение разных</p>

	<p>последующих отчетных периодов</p>	<p>способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;</p> <p>- разные правила признания убытка от реализации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете;</p> <p>-наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета – принципа начислений;</p> <p>-прочие аналогичные различия.</p>
<p>Налогооблагаемые временные разницы</p>	<p>Разницы, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетном или</p>	<p>-применение разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;</p> <p>-признание в</p>

	в последующих отчетных периодах.	бухгалтерском учете выручки, процентных доходов, доходов от долевого участия в других организациях по принципу начислений, а в налоговом учете - по кассовому методу -применение различных правил отражения процентов по кредитам, займам в бухгалтерском и налоговом учете; -прочие аналогичные различия
Текущий налог на прибыль (рассчитывается от суммы налоговой прибыли)	Налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. При этом величина текущего налога на прибыль должны соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.	
Условный расход (доход) по налогу на прибыль	Величина, определяемая как произведение бухгалтерской прибыли (убытка),	

	сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль	
Постоянные налоговые обязательства (активы)	Сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянный налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы , возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль	
Отложенный налоговый актив	Часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль	
Отложенное налоговое обязательство	Часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства	

	равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль	
--	--	--

Согласно ПБУ 18/02 организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

1) на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете, т.е. исходя из величины условного расхода (дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Другими словами, данный способ показывает процесс формирования в системе учета текущего налога на прибыль исходя из вышеперечисленных показателей.

При этом величина текущего налога на прибыль должны соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль ;

2) на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. при этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Способ определения величины текущего налога на прибыль следует закрепить в учетной политике организации.

Раскрытие информации в системе бухгалтерской отчетности

Информация о показателях по расчету налога на прибыль в бухгалтерской отчетности раскрывается следующим образом.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Организация может воспользоваться данным правом при одновременном наличии следующих условий:

а) наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Задолженность по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражается в бухгалтерском балансе в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога.

Переплата по налогу на прибыль раскрывается в балансе как дебиторская задолженность в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога.

В отчете о прибылях и убытках раскрываются постоянные налоговые обязательства (активы), отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль.

Отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:

- условный расход (условный доход);
- постоянные и временные разницы;
- суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- причины изменения применяемых налоговых ставок;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные в связи с выбытием актива или обязательства.

7.2. Учет постоянных налоговых обязательств (активов)

Постоянное налоговое обязательство (актив) рассчитывается как произведение постоянной разницы, возникающей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату:

$$\text{ПНО (ПНА)} = \text{ПР} * \text{НС}, \quad (5);$$

где:

НС – налоговая ставка, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату

Постоянное налоговое обязательство - это сумма налога, которая приводит к **увеличению** налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянный налоговый актив – это сумма налога, которая приводит к **уменьшению** налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

В системе бухгалтерского учета постоянные налоговые обязательства отражаются записью:

Д 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые обязательства»

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

Постоянные налоговые активы находят следующее отражение на счетах бухгалтерского учета:

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

К 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые активы»

Постоянные налоговые обязательства (активы) признаются организацией в том отчетном периоде, в котором возникают постоянные разницы.

При этом постоянные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница).

Следует выделять типы постоянных разниц, которые приводят к образованию или постоянного налогового обязательства или постоянного налогового актива:

Тип 1. Расходы, отраженные в бухгалтерском учете, не учитываются для целей налогообложения:

К таким расходам можно отнести следующие группы:

- расходы, принимаемые для целей налогообложения в пределах норм и нормативов (представительские расходы, расходы на добровольное страхование, нормируемые рекламные расходы, проценты по долговым обязательствам, расходы на формирование резервов по сомнительным долгам и т.п.)

- расходы, признание которых ограничено определенными условиями (документальное подтверждение расходов на проезд при командировках и т.п.);

- расходы, не принимаемые для целей налогообложения (материальная помощь, выданная работникам, расходы на осуществление благотворительной деятельности, отчисления в резервы под обесценение финансовых вложений и пр. указанные в ст. 270 НК РФ).

Поскольку расходы, признаваемые для целей налогообложения меньше бухгалтерских расходов, налогооблагаемая прибыль будет больше бухгалтерской прибыли, а постоянная разница, определяемая путем сопоставления налоговых расходов и бухгалтерских расходов, будет иметь положительное значение. Следовательно, ее производным показателем будет постоянное налоговое обязательство (Рис.7.2.1)

$$\begin{aligned} & \text{НР} < \text{БР} \Rightarrow \text{НП} > \text{БП} \\ & \text{ПР} = (-\text{НР} - (-\text{БР})) > 0 \Rightarrow \text{ПР} * \text{НС} = \text{ПНО} \end{aligned}$$

Рис.7.2.1. Последовательность определения постоянного обязательства

Тип 2. Убытки в бухгалтерском учете не учитываются для целей налогообложения.

К указанным убыткам относятся:

- убытки по операциям безвозмездной передачи имущества (товаров, работ, услуг);
- убытки, полученные при осуществлении деятельности по договору простого товарищества;
- убытки по операциям уступки права требования (сверх установленных ст. 279 НК РФ);
- прочие, например, убытки обслуживающих производств и хозяйств согласно ст. 275.1 НК РФ.

Поскольку отдельные убытки, признанные в бухгалтерском учете, для целей налогообложения не учитываются, налогооблагаемая прибыль будет больше бухгалтерской прибыли, а постоянная разница, определяемая путем сопоставления налоговых убытков и бухгалтерских убытков, будет иметь положительное значение. Следовательно, ее производным показателем будет постоянное налоговое обязательство (Рис.7.2.2)

$$\begin{aligned} & \text{НУ} < \text{БУ} \Rightarrow \text{НП} > \text{БП} \\ & \text{ПР} = (-\text{НУ} - (-\text{БУ})) > 0 \Rightarrow \text{ПР} * \text{НС} = \text{ПНО} \end{aligned}$$

Рис.7.2.2. Последовательность определения постоянного налогового обязательства

Тип 3. Доходы, отраженные в бухгалтерском учете, не признаются для целей налогообложения:

- доходы, полученные в виде имущества безвозмездно: от организации (физического лица), если уставный капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада передающей стороны; от организации, если уставный капитал передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада получающей стороны;

- доходы в виде положительной разницы между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости и предыдущей оценкой согласно ПБУ 19/02;

- доходы в виде восстановленных сумм резервов под обесценении финансовых вложений;

- прочие доходы, указанные в ст. 251 НК РФ

Поскольку отдельные доходы, признанные в бухгалтерском учете, для целей налогообложения не учитываются, налогооблагаемая прибыль будет меньше бухгалтерской прибыли, а постоянная разница, определяемая путем сопоставления налоговых доходов и бухгалтерских доходов, будет иметь отрицательное значение. Следовательно, ее производным показателем будет постоянный налоговый актив (Рис.7.2.3)

$$\begin{aligned} & \text{НД} < \text{БД} \Rightarrow \text{НП} < \text{БП} \\ & \text{ПР} = \text{НД} - \text{БД} < 0 \Rightarrow \text{ПР} * \text{НС} = \text{ПНА} \end{aligned}$$

Рис.7.2.3. Последовательность определения постоянного налогового актива

7.3. Учет отложенных налоговых активов

Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению

налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы. При этом условием признания отложенных налоговых активов является существование вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату:

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} * \text{НС} \quad (6);$$

При изменении ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету. Возникающая в результате пересчета разница относится на счет учета нераспределенной прибыли (убытка).

Для учета отложенных налоговых активов Планом счетов предусмотрен счет 09 «Отложенные налоговые активы».

Признание отложенных активов в системе учета отражается следующими записями:

Д 09 «Отложенные налоговые активы»

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

Корректировка величины отложенного налогового актива в связи с изменением ставок налога на прибыль отражается:

- в случае увеличения ставки налога на прибыль:

Д 09 «Отложенные налоговые активы»

К 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)»;

- в случае уменьшения ставки налога на прибыль:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)»

К 09 «Отложенные налоговые активы»

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться (списываться) отложенные налоговые активы.

Погашение (списание) отложенных налоговых активов отражается бухгалтерской записью:

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

К 09 «Отложенные налоговые активы».

В случае, если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, отложенные налоговые активы не погашаются. Суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до того отчетного периода, когда возникнет налогооблагаемая прибыль.

Отложенный налоговый актив при выбытии актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 09 «Отложенные налоговые активы».

Целесообразно выделять типы вычитаемых временных разниц:

Тип 1. Доходы, учтенные для целей налогообложения в данном отчетном периоде, в бухгалтерском учете будут учтены в другом или других отчетных периодах.

К указанным доходам можно отнести:

- доходы, полученные в виде имущества безвозмездно (за исключением указанных в ст.251), признаваемые в налоговом учете на момент получения имущества, одновременно учитываемые в бухгалтерском учете по мере использования имущества;

- суммы полученной предварительной оплаты, аванса в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), признаваемых доходом при применении кассового метода признания доходов в налоговом учете и не учитываемых доходом для целей бухгалтерского учета до момента отгрузки товара (оказания услуг, выполнения работ).

Поскольку:

- в первой вышеуказанной ситуации доходы, признаваемые в системе налогового учета, возникнут в сумме большей, чем сумма доходов учитываемых в системе бухгалтерского учета;

- во второй ситуации доходы в налоговом учете будут признаны раньше чем в бухгалтерском учете,

на момент первоначального признания налогооблагаемая прибыль будет больше бухгалтерской прибыли, а разница, определяемая путем сопоставления налоговых доходов и бухгалтерских доходов, будет квалифицироваться как вычитаемая временная разница. Следовательно, ее производным показателем будет отложенный налоговый актив (Рис.7.3.1)

$$\begin{aligned} \text{НД} > \text{БД} & \Rightarrow \text{НП} > \text{БП} \text{ временно} \\ +\text{ВВР} & = \text{НД} - \text{БД} > 0 \Rightarrow +\text{ВВР} * \text{НС} = +\text{ОНА} \end{aligned}$$

Рис.7.3.1. Признание отложенного налогового актива

Поскольку впоследствии как в первой, так и во второй ситуации доходы, признаваемые в системе налогового учета, будут равны нулю, а в бухгалтерском учете будут иметь положительное значение, налогооблагаемая прибыль будет меньше бухгалтерской прибыли, а идентифицированная в прошлом отчетном периоде вычитаемая разница будет погашаться. Следовательно, признанный в прошлом отчетном периоде отложенный налоговый актив будет списываться (Рис.7.3.2).

$$\begin{aligned} \text{НД} < \text{БД} & \Rightarrow \text{НП} < \text{БП} \\ -\text{ВВР} & = \text{НД} - \text{БД} < 0 \Rightarrow -\text{ВВР} * \text{НС} = -\text{ОНА} \end{aligned}$$

Рис.7.3.2. Списание отложенного налогового актива

Тип 2. Расходы, отраженные в бухгалтерском учете в отчетном периоде, для целей налогообложения будут учтены в следующем или следующих отчетных периодах

Данные разницы возникают когда:

- по объектам основных средств и нематериальных активов в налоговом учете применяется линейный метод начисления амортизации, а в бухгалтерском учете – нелинейный либо метод списания по сумме чисел

лет срока полезного использования, либо метод списания стоимости пропорционально объему продукции;

- по материально-производственным запасам в налоговом учете применяется метод ФИФО, а в бухгалтерском учете – метод по средней стоимости;

-транспортные расходы по доставке товаров на склад организации в налоговом учете распределяются между остатком товаров на складе и проданными в течение отчетного периода товарами, а в бухгалтерском учете признаются расходами отчетного периода;

-компенсации за использование в служебных поездках личных автомобилей и мотоциклов в налоговом учете признаются расходом в налоговом учете на дату оплаты, а в бухгалтерском учете квалифицируются расходом на дату начисления и др.

Поскольку в вышеуказанных ситуациях расходы в налоговом учете будут признаны позже, чем в бухгалтерском учете, на момент первоначального признания налогооблагаемая прибыль будет больше бухгалтерской прибыли, а разница, определяемая путем сопоставления налоговых расходов и бухгалтерских расходов, будет признаваться как вычитаемая временная разница. Следовательно, ее производным показателем будет отложенный налоговый актив (Рис.7.3.3).

$$\begin{aligned} \text{НР} < \text{БР} \Rightarrow \text{НП} > \text{БП} \text{ временно} \\ +\text{ВВР} = -\text{НР} - (-\text{БР}) > 0 \Rightarrow +\text{ВВР} * \text{НС} = +\text{ОНА} \end{aligned}$$

Рис.7.3.3. Признание отложенного налогового актива

Поскольку впоследствии расходы, признаваемые в системе налогового учета, будут больше, чем в бухгалтерском учете, налогооблагаемая прибыль будет меньше бухгалтерской прибыли, а идентифицированная в прошлом отчетном периоде вычитаемая разница будет погашаться. Следовательно, признанный в прошлом отчетном периоде отложенный налоговый актив будет списываться (Рис.7.3.4)

$$\begin{aligned} \text{НР} > \text{БР} \Rightarrow \text{НП} < \text{БП} \\ -\text{ВВР} = -\text{НР} - (-\text{БР}) < 0 \Rightarrow -\text{ВВР} * \text{НС} = -\text{ОНА} \end{aligned}$$

Рис.7.3.4. Списание отложенного налогового актива

Тип.3 Убытки в бухгалтерском учете, отраженные в данном отчетном периоде, будут учтены для целей налогообложения в другом или в других отчетных периодах

В данном случае имеет место превышение убытков в бухгалтерском учете в отчетном периоде над убытками в налоговом учете. Такие убытки будут признаваться в НУ в последующих отчетных периодах:

- убытки обслуживающих производств и хозяйств;
- убытки от реализации амортизируемого имущества;
- убыток от реализации права требования после наступления срока платежа по договору, права требования по которому уступаются;
- убыток от реализации имущественного комплекса и пр.

Поскольку в вышеуказанных ситуациях убытки в налоговом учете будут признаны позже, чем в бухгалтерском учете, на момент первоначального признания налогооблагаемая прибыль будет больше бухгалтерской прибыли, а разница, определяемая путем сопоставления отдельных налоговых убытков и отдельных бухгалтерских убытков, будет признаваться как вычитаемая временная разница. Следовательно, ее производным показателем будет отложенный налоговый актив (Рис.7.3.5)

$$\begin{aligned} \text{НУ} < \text{БУ} & \Rightarrow \text{НП} > \text{БП} \text{ временно} \\ +\text{ВВР} & = -\text{НУ} - (-\text{БУ}) > 0 \Rightarrow +\text{ВВР} * \text{НС} = +\text{ОНА} \end{aligned}$$

Рис.7.3.5. Признание отложенного налогового актива

Поскольку впоследствии отдельные убытки, признаваемые в системе налогового учета, будут больше, чем в бухгалтерском учете, налогооблагаемая прибыль будет меньше бухгалтерской прибыли, а идентифицированная в прошлом отчетном периоде вычитаемая разница будет погашаться. Следовательно, признанный в прошлом отчетном периоде отложенный налоговый актив будет списываться (Рис.7.3.6)

$$\begin{aligned} \text{НУ} > \text{БУ} & \Rightarrow \text{НП} < \text{БП} \\ -\text{ВВР} & = -\text{НУ} - (-\text{БУ}) < 0 \Rightarrow -\text{ВВР} * \text{НС} = -\text{ОНА} \end{aligned}$$

7.4. Учет отложенных налоговых обязательств

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату:

$$\text{ОНО} = \text{НВР} * \text{НС} \quad (7).$$

При изменении ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету. Возникающая в результате пересчета разница относится на счет учета нераспределенной прибыли (убытка).

Для учета отложенных налоговых активов Планом счетов предусмотрен счет 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Признание отложенных активов в системе учета отражается следующими записями:

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

К 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Корректировка величины отложенного налогового обязательства в связи с изменением ставок налога на прибыль отражается:

- в случае увеличения ставки налога на прибыль:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)»

К 77 «Отложенные налоговые обязательства»

- в случае уменьшения ставки налога на прибыль:

Д 77 «Отложенные налоговые обязательства»

К 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)»;

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться (списываться) отложенные налоговые обязательства.

Погашение (списание) отложенных налоговых обязательств отражается бухгалтерской записью:

Д 77 «Отложенные налоговые обязательства»

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

Отложенное налоговое обязательство при выбытии актива, по которому оно было начислено, списывается в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов:

Д 77 «Отложенные налоговые обязательства»

К 99 «Прибыли и убытки»

Следует выделять типы налогооблагаемых временных разниц:

Тип 1. Доходы, учтенные в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, в налоговом учете будут учтены в следующем или следующих отчетных периодах.

К таким доходам можно отнести следующие:

-доходы, полученные в виде дивидендов, которые в налоговом учете учитываются на дату поступления денежных средств в кассу или на расчетный счет, а в бухгалтерском учете – на дату начисления;

- доходы признаваемые в налоговом учете кассовым методом, а в бухгалтерском учете - методом начисления и пр.

Поскольку в вышеуказанных ситуациях доходы в налоговом учете будут признаны позже, чем в бухгалтерском учете, на момент первоначального их признания налогооблагаемая прибыль будет меньше бухгалтерской прибыли, а разница, определяемая путем сопоставления налоговых доходов и бухгалтерских доходов, будет признаваться как налогооблагаемая временная разница. Следовательно, ее производным показателем будет отложенное налоговое обязательство (Рис.7.4.1)

$$\begin{aligned} \text{НД} < \text{БД} & \Rightarrow \text{НП} < \text{БП} \text{ временно} \\ -\text{НВР} & = \text{НД} - \text{БД} < 0 \Rightarrow -\text{НВР} * \text{НС} = -\text{ОНО} \end{aligned}$$

Рис.7.4.1. Признание отложенного налогового обязательства

Поскольку впоследствии доходы, признаваемые в системе налогового учета, будут больше, чем в бухгалтерском учете, налогооблагаемая прибыль будет больше бухгалтерской прибыли, а идентифицированная в прошлом отчетном периоде налогооблагаемая разница будет погашаться. Следовательно, признанный в прошлом отчетном периоде отложенное налоговое обязательство будет списываться (Рис.7.4.2)

$$\begin{aligned} \text{НД} > \text{БД} & \Rightarrow \text{НП} > \text{БП} \\ +\text{НВР} = \text{НД} - \text{БД} > 0 & \Rightarrow +\text{НВР} * \text{НС} = +\text{ОНО} \end{aligned}$$

Рис.7.4.2. Списание отложенного налогового обязательства

Тип 2. Расходы, учтенные для целей налогообложения в данном отчетном периоде, в бухгалтерском учете будут учтены в другом или других периодах.

Данные разницы возникают когда:

- по объектам основных средств и нематериальных активов в налоговом учете применяется нелинейный метод начисления амортизации, а в бухгалтерском учете – линейный;
- по материально-производственным запасам в налоговом учете применяется метод ЛИФО, а в бухгалтерском учете – метод ФИФО или метод по средней стоимости;
- организация в налоговом учете использует право на признание амортизационной премии по объектам основных средств в качестве расхода отчетного периода;
- расходы по приобретению прав на использование программ для ЭВМ в налоговом учете признаются сразу, а в бухгалтерском учете списываются равномерно в течение срока, установленного учетной политикой и др.

Поскольку в вышеуказанных ситуациях расходы в налоговом учете будут признаны раньше, чем в бухгалтерском учете, на момент первоначального их признания налогооблагаемая прибыль будет меньше бухгалтерской прибыли, а разница, определяемая путем сопоставления налоговых расходов и бухгалтерских расходов, будет признаваться как налогооблагаемая временная разница. Следовательно, ее производным показателем будет отложенное налоговое обязательство (Рис.7.4.3)

$$\begin{aligned} \text{НР} > \text{БР} &\Rightarrow \text{НП} < \text{БП} \text{ временно} \\ -\text{НВР} &= -\text{НР} - (-\text{БР}) < 0 \Rightarrow -\text{НВР} * \text{НС} = -\text{ОНО} \end{aligned}$$

Рис.7.4.3. Признание отложенного налогового обязательства

Поскольку впоследствии расходы, признаваемые в системе налогового учета, будут меньше, чем в бухгалтерском учете, налогооблагаемая прибыль будет больше бухгалтерской прибыли, а идентифицированная в прошлом отчетном периоде налогооблагаемая временная разница будет погашаться. Следовательно, признанное в прошлом отчетном периоде отложенное налоговое обязательство будет списываться (Рис.7.4.5)

$$\begin{aligned} \text{НР} < \text{БР} &\Rightarrow \text{НП} > \text{БП} \\ +\text{НВР} &= -\text{НР} - (-\text{БР}) > 0 \Rightarrow +\text{НВР} * \text{НС} = +\text{ОНО} \end{aligned}$$

Рис.7.4.5. Списание отложенного налогового обязательства

7.5. Задание для практики

На основании приведенных данных:

- рассчитайте налог на прибыль за 1 квартал 20_ г.;
- укажите возникшие в отчетном периоде временные и постоянные разницы. Заполнить «Регистр-расчет для обобщения информации о постоянных и временных разницах» (Таблица 7.5.1);
- определите суммы условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, ОНА, ОНО, ПНО, ПНА и составьте соответствующие записи по отражению их в учете;
- составьте Отчет о прибылях и убытках.

Таблица 7.5.1 Регистр-расчет для обобщения информации о постоянных и временных разницах.

Наименование показателя	Сумма, признаваемая		Пост о-янные	Временные разницы		Пост ое налог	Отло-женны й налог	Отло -жен-ное нало-
	В бухгал	В налога		Вычи -	Налого -			

	терско м учете	вом учете	разни -цы	таем ые	облага емые	овое обяза тельс тво	-вый актив	говое обяза - тельс тво
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Доходы	2							
...								
Расход ы								
...								
Итого								

Исходная информация:

- выручка от реализации товаров за 1 квартал составила 590000 руб., в т.ч. НДС;

- себестоимость реализованных товаров – 300000 руб;

- транспортные расходы на реализованные товары – 5000 руб;

- издержки обращения (за исключением транспортных расходов) по данным бухгалтерского учета составили – 23000 руб., в т.ч. амортизация торгового оборудования – 3000 (в налоговом учете 5000 руб.);

- выявлена недостача товаров в размере 6000 руб. (Стоимость товаров по данным налогового учета 6000 руб.). Виновное лицо не обнаружено, в милицию организация не обращалась;

- выручка от продажи оборудования на сумму 354000 руб., включая НДС (Справочно: нормативный срок полезного использования оборудования– 100 мес., фактический срок полезного использования – 20 мес.);

-остаточная стоимость проданного оборудования – 320000 руб.;

-штраф по результатам налоговой проверки – 10000 руб.;

-отчисления в резерв по сомнительным долгам – 30000 руб.

Особенности налогового учета при применении специальных режимов налогообложения

Аннотация. Данная тема раскрывает особенности налогового учета при применении специальных режимов налогообложения.

Ключевые слова. Налоговый учет, единый налог на вмененный доход, вмененный доход, упрощенная система налогообложения.

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается выполнить практическое задание;
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. <http://bars.kpfu.ru/course/view.php?id=902>
2. <https://www.minfin.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организации» от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» от 4.07.2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 03.05.2012 г.) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Приказ Минфина РФ от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@ «Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организации, и порядка ее заполнения» //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Приказ Минфина РФ от 22.06.2009 N 58н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системой налогообложения, и порядка ее заполнения (в ред. от 20.04.2011 №176н) //Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

7. Выскваркина М.В. Упрощенная система налогообложения. М: «Аргумент», 2008. – 108 с.
8. Захарьин В.Р. Налоговый учет. – М.: Изд-во «ГроссМедиа», 2007. – 368 с.
9. Лермонтов Ю.М. Упрощенная система налогообложения: учебно-практическое пособие. М: «Проспект», 2010. – 584 с.
10. Презентация

Глоссарий по теме 8

Базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности – система налогообложения, при которой объектом налогообложения признается вмененный доход налогоплательщика.

Книга учета доходов и расходов – регистр учета доходов и расходов налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Упрощенная система налогообложения – порядок налогообложения доходов либо доходов, уменьшенных на величину расходов, предусматривающий одновременно освобождение налогоплательщиков от обязанности по уплате налога на прибыль, налога на имущество, налога на добавленную стоимость в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Вопросы для изучения:

1. Особенности налогового учета при применении специальных режимов налогообложения.
2. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД).
3. Налоговая отчетность при исчислении ЕНВД.

8.1. Налоговый учет при применении упрощенной системы налогообложения (глава 26.2 НК РФ)

Упрощенная система налогообложения (УСН) организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст.346.11 НК РФ).

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на прибыль;
- налога на имущество;
- налога на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174 НК РФ).

Применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на доходы с физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности);
- налога на имущество (в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности)
- налога на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, производят уплату иных налогов в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке установленном главой 26.2 НК РФ.

Организация может воспользоваться правом применения УСН, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доходы не превысили величину, указанную в п.2 ст. 346.12 НК РФ. Так на период с 1.10.2012г. по 31.12.2013г. указанная

величина доходов составляет 15 миллионов рублей. При этом данная величина предельного размера доходов подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее. Коэффициент-дефлятор устанавливается Правительством РФ.

Не вправе применять УСН ряд организаций (банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг и пр.), перечень которых определен п.3 ст. 346.12, а также организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за отчетный (налоговый) период превышает 100 человек, а остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превышает 100 млн. руб. (ст.346.12 НК РФ).

Налогоплательщики, применяющие УСН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года.

Налогоплательщики, применяющие УСН, обязаны перейти на иной режим налогообложения с начала того квартала, в котором доходы превысили величину, указанную в п. 4 ст. 346.13, и (или) в течение отчетного (налогового периода) допущено несоответствие требованиям, указанным в ст. 346.12.

Объект налогообложения и налоговые ставки

Объектом налогообложения признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения определяется самим налогоплательщиком и может изменяться ежегодно с начала налогового периода.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества или договора доверительного управления, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 %.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 %. при этом Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от налогоплательщиков.

Порядок определения доходов и расходов (ст. 346.15 и 346.16)

При определении объекта налогообложения налогоплательщики должны учитывать доходы (ст. 346.15 НК РФ):

- доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ (за исключением доходов организации, облагаемых налогом на прибыль организации по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ).

Перечень расходов, на которые налогоплательщик уменьшает полученные доходы, установлен ст. 316.16 НК РФ. Данный перечень является закрытым.

Так, к расходам, признаваемым для целей налогообложения относятся:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4 настоящей статьи);

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком (с учетом положений пунктов 3 и 4 настоящей статьи);

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации и т.д.

Пунктом 3 ст. 346.16. определены особенности определения расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов.

Если налогоплательщик применяет УСН с момента постановки на учет в налоговых органах, стоимость основных средств и нематериальных

активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в соответствии с правилами бухгалтерского учета

Если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается равной их остаточной стоимости, определяемой в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 настоящего Кодекса.

Сроки полезного использования основных средств определяются на основании классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждаемой Правительством Российской Федерации в соответствии со статьей 258.

Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Порядок признания доходов и расходов (ст.346.17)

Доходы признаются на день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. При этом расходы учитываются с учетом следующих особенностей:

Таблица 8.1.1 Особенности признания расходов при применении УСН

Наименование расхода	Особенности признания
Материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов),	Признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения
Расходы на оплату труда	
Расходы в виде процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты)	

Расходы по оплате услуг третьих лиц	
Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации	<p>Признаются по мере реализации.</p> <p>Налогоплательщик вправе для целей налогообложения использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:</p> <ul style="list-style-type: none"> по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО); по средней стоимости; по стоимости единицы товара. <p>Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;</p>
Расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров	Учитываются после их фактической оплаты
Расходы на уплату налогов и сборов	Учитываются в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность
Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим	Отражаются на последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности

налогоплательщиком) нематериальных активов	
Расходы по приобретению товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав, оплаченные товарным векселем	Учитываются после оплаты товарного векселя. При этом расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе.
Расходы по приобретению товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав, оплаченные векселем, выданным третьим лицом	Учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) и (или) имущественные права. При этом расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе.

Налоговая база (346.18)

В зависимости от выбранного объекта налогообложения налоговой базой признается либо денежное выражение доходов, либо денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в порядке, предусмотренном п.6 ст. 346.18.

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1 процента налоговой базы, которой являются доходы.

Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

В следующие налоговые периоды налогоплательщик имеет право включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Перенос убытков

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу

на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Кроме того, налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Порядок определения налоговой базы при применении разных специальных режимов

Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса, ведут отдельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения и при переходе с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения приведены в статье 346.25 НК РФ.

Порядок исчисления и уплаты налога (ст. 346.19 и 346.21 НК РФ)

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности и уплаченных страховых взносов на:

- обязательное пенсионное страхование;
- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- обязательное медицинское страхование;
- обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В расчет принимаются страховые взносы, уплаченные за соответствующий отчетный период в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый учет (ст.346.24 НК РФ)

Налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей,

применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

8.2. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности регулируется главой 26.3 НК РФ и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

Данная система может применяться организациями и индивидуальными предпринимателями в отношении определенных видов деятельности, перечень которых установлен п. 2 ст. 346.26 НК РФ. В частности, система ЕНВД применяется в отношении оказания бытовых услуг, ветеринарных услуг, услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли и т.д.

Рассматриваемая система налогообложения предусматривает освобождение от уплаты таких же налогов, как и при применении УСН.

Ст. 346.27 установлены основные понятия:

-вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

-базовая доходность - условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

-корректирующие коэффициенты базовой доходности - коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

К1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности;

- понятия, раскрывающие физические показатели, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности. В частности понятия услуг, розничной торговли, стационарной торговой сети, площади торгового зала, и т.д.

Налоговая база и налоговая ставка

Объектом налогообложения признается вмененный доход.

$$ВД = ФП * БД * К1 * К2, \quad (1)$$

где:

ВД – вмененный доход;

ФП - физический показатель, характеризующий определенный вид предпринимательской деятельности;

БД – базовая доходность;

К1 - коэффициент-дефлятор, устанавливаемый на календарный год;

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности.

В ст. 346.29. по каждому виду предпринимательской деятельности, в отношении которого может применяться режим ЕНВД, приведены физические показатели и базовая доходность в месяц.

Значения корректирующего коэффициента К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Если нормативный правовой акт представительного органа муниципального района, городского округа, законы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в действующие значения корректирующего коэффициента К2 не приняты до начала следующего календарного года и (или) не вступили в силу в установленном настоящим Кодексом порядке с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения корректирующего коэффициента К2, действовавшие в предыдущем календарном году.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода

Порядок и сроки уплаты единого налога

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

По итогам налогового периода налогоплательщиками представляются налоговые декларации не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Уплата единого налога производится по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности и уплаченных страховых взносов на:

- обязательное пенсионное страхование;
- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- обязательное медицинское страхование;

-обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В расчет принимаются страховые взносы, уплаченные за соответствующий отчетный период в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

8.3. Задание для практики

На основании нижеприведенных данных:

- заполните Книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;

-определите доходы и расходы, не признаваемые для целей налогообложения;

- составьте расчет расходов на приобретение объектов основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу;

- составьте налоговую декларацию по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, при условии, что в первом случае объект налогообложения – доходы, во втором случае – доходы, уменьшенные на величину расходов.

Исходная информация:

ОАО «Сладко» 15.10.20_г. подало заявление о постановке на упрощенную систему налогообложения на следующий год. Показатели деятельности ОАО «Сладко» соответствует требованиям, предъявляемым ст. 346.11, 346.12 Налогового кодекса РФ. Получено уведомление от налогового органа о возможности применения упрощенной системы налогообложения, в котором был утвержден объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов. После получения уведомления в налоговом органе была зарегистрирована Книга доходов и расходов, которая ведется на бумажном носителе. В течение 1 квартала 20_ г. произведены следующие операции:

Таблица 8.3.1 Хозяйственные операции

№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Сумма (руб.)
1	2	3	4

1	Выписка банка от 11.01.20__г.	На расчетный счет поступил аванс под предстоящую поставку товаров	11800
2	Выписка банка от 12.01.20__г.	На расчетный счет поступили денежные средства за проданные товары оптом	48000
3	Накладная № 1 от 12.01.20__г.	Списана стоимость товаров, реализованных оптом (товары оплачены)	27000
4	Счет-фактура № 1 от 10.01.20__г.	Списан НДС по товарам, реализованным оптом по накладной № 1 от 12.01.20__г.	4500
5	Выписка банка от 15.01.20__г.	Получены денежные средства от покупателя за отгруженный в прошлом году товар	6000
6	Справка-отчет кассира № 1 от 17.01.20__г.	В кассу поступили денежные средства за проданные товары в розницу. Продажа товаров в розницу облагается ЕНВД	28000
7	Накладная № 2 от 17.01.20__г.	Списана стоимость товаров, реализованных в розницу (товары оплачены)	12000
8	Счет-фактура № 10 от 15.01.20__г.	Списан НДС по товарам, реализованным в розницу по накладной № 2 от 17.01.20__г.	2160
9	Выписка банка от 20.01.20__г.	На расчетный счет получены денежные средства за проданные материалы, не использованные при строительстве	18000
10	Накладная № 3 от 20.01.20__г.	Списана стоимость проданного сырья, не использованного при изготовлении тортов (сырье оплачено)	5000
11	Счет-фактура № 20 от 30.12.20__г.	Списан НДС по реализованному сырью по накладной №3 от 20.01.20__г.	900
12	Пл/поручение № 1 от 30.01.20__г.	Перечислено за персональный компьютер по счету № 94 от 20.01.20__г. в т.ч. НДС	30680
13	Пл/поручение № 2 от 10.02.20__г.	Перечислено за юридические услуги по счету № 56 от 02.02.20__г. Акт выполненных работ № 4 от 02.02.20__г.	10000
14	Авансовый отчет № 1 от 18.02.20__г., РКО № 126 от 18.02.20__г.	Проведены представительские расходы. Акт выполненных работ № 5 от 10.02.20__г.	4000
15	Выписка банка от 20.02.20__г.	Получены на расчетный счет проценты по договору займа № 26 от 20.01.20__г.	16000
16	Акт приемки материалов от 24.02.20__г.	Получены безвозмездно материалы от учредителя (доля учредителя в уставном капитале составляет 20%)	40000

17	Пл/поручение № 3 от 07.03.20__г.	Перечислена арендная плата за офис за январь, февраль 20__г. г., в т.ч. НДС. Акт выполненных работ № 124 от 28.02. 20__г.	1770
18	Счет-фактура №15, накладная № 15 от 11.03.2008, Акт приема-передачи векселей от 11.03.20__г.	Приобретены товары, в т.ч. НДС. В счет оплаты за товары передан вексель СБ РФ	3540
19	Накладная № 4 от 13.03.20__г.	Отгружены товары (оплаченные векселем СБ РФ) в счет поступившего ранее аванса 11.01.20__г.	8000
20	Акт об оказании услуг № 2 от 15.03.20__г.	Списаны расходы на рекламу (оплата не произведена).	1200
21	Расчетно-платежная ведомость №1, РКО № 1 от 15.03.20__г.	Из кассы выдана заработная плата сотрудникам	8000
22	Выписка банка от 15.03.20__г.	Перечислены взносы в ПФР, ФСС РФ Перечислен НДФЛ	1257 850
23	РКО № 2 от 15.03.20__г.	Выплачено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя	243
24	Выписка банка от 17.03.20__г.	Списана банком сумма за расчетно-кассовое обслуживание	50
25	Пл/поручение № 4 от 20.03.20__г.	Перечислено за обучение на курсах бухгалтеров. Акт выполненных работ № 46 от 15.03.20__г.	5000
26	Пл/поручение № 5 от 22.03.20__г.	Перечислена предоплата за услуги по ведению бухгалтерского учета, оказанные аудиторской фирмой по счету № 107 от 20.03.20__г.	12000
27	РКО № 3 от 24.03.20__г.	Выдана материальная помощь сотруднику организации	3000
28	Пл/поручение № 6 от 25.03.20__г.	Возвращена покупателю сумма не использованного аванса, полученного 11.01.20__г.	?

29	Пл/поручение № 7 от 25.03.20__г.	Уплачена госпошлина за регистрацию изменений, внесенных в Устав	2000
----	----------------------------------	---	------

Справочно: На дату перехода на упрощенную систему налогообложения имеется основное средство - торговое оборудование, остаточная стоимость которого на 01.01.2012 г. составляет 18000 руб., срок полезного использования – 60 месяцев, а срок эксплуатации – 24 месяца. Кроме того, при приобретении данного оборудования был возмещен НДС в сумме 6000 руб.

В январе 2012 года был приобретен и введен в эксплуатацию персональный компьютер (первоначальная стоимость – 26000 руб.), а также произведены и оплачены затраты по строительству торгового павильона в размере 50000 руб. Право собственности на павильон зарегистрировано в феврале 2012 года.

Глоссарий

Авансовые платежи по налогу на прибыль – сумма платежа в бюджет, определяемая исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

Амортизационные группы - группы, в которые объединяются объекты амортизируемого имущества исходя из срока полезного использования. Классификация основных средств, включаемая в амортизируемые группы, утверждается Правительством Российской Федерации. Налоговым кодексом определено 10 амортизационных групп.

Амортизационные отчисления – сумма начисленной амортизации от первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемого имущества. Под амортизацией следует понимать перенос стоимости амортизируемого имущества по частям на расходы организации.

Амортизируемое имущество – имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся на праве собственности, используются им для извлечения дохода, и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. ***Амортизируемым имуществом*** признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей. ***Амортизируемым имуществом*** признаются также капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией – ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Амортизационная премия – включенная в состав расходов отчетного (налогового) периода сумма расходов на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов в отношении основных средств, относящихся к третьей-седьмой группам) первоначальной стоимости основных средств и (или) суммы, на которую увеличивается их первоначальная стоимость в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения.

Базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода

Безвозмездное получение имущества (работ, услуг) или имущественных прав – получение имущества (работ, услуг) или имущественных прав без возникновения у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги)

Безнадежный долг - долг, по которому истек установленный срок исковой давности либо по которому в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Внереализационные доходы – доходы, полученные от операций, не связанных с реализацией товаров, работ, услуг, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Внереализационные расходы – обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией, определяемые в соответствии со ст. 265 НК РФ

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу Главы 25 НК РФ - первоначальная стоимость с учетом переоценок до даты вступления в силу Главы 25 НК РФ.

Временные разницы – доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах

Вычитаемые временные разницы – разницы, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен

уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Долговые обязательства – кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Доход – экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Доходы от реализации – выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы - доходы, перечень которых определен ст. 251 НК РФ, в частности доходы в виде имущества полученного в порядке предварительной оплаты, в форме залога, задатка, по договору кредита, займа и пр.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности – система налогообложения, при которой объектом налогообложения признается вмененный доход налогоплательщика

Ежемесячный авансовый платеж по налогу на прибыль – сумма платежа, определяемая в порядке в зависимости от отчетного (налогового) периода. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в первом квартале*, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате во втором квартале*, принимается равной одной трети авансового платежа, исчисленного за первый квартал. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в третьем квартале*, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, исчисленного по итогам за полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. *Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в четвертом квартале*, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, исчисленного по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия. *Сумма ежемесячного авансового платежа* может определяться также исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

Кассовый метод – метод признания доходов и расходов для целей налогообложения, в соответствии с которым датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, погашения задолженности иным способом, а расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Книга учета доходов и расходов – регистр учета доходов и расходов налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Косвенные расходы – расходы отчетного (налогового) периода за исключением внереализационных расходов.

Линейный метод – метод начисления амортизации, при котором сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы определенной для данного объекта. При этом норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется путем деления ста процентов на срок его полезного использования, выраженный в месяцах.

Материальные расходы – затраты налогоплательщика на приобретение сырья и (или) материалов, инструментов, приспособлений, инвентаря, лабораторного оборудования, спецодежды, комплектующих изделий, топлива, энергии, работ и услуг производственного характера и прочие затраты, определяемые в соответствии со ст. 254 НК РФ.

Метод начисления - метод признания доходов и расходов для целей налогообложения, в соответствии с которым доходы (расходы) признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Методы начисления амортизации – способы определения сумм начисленной амортизации по объектам амортизируемого имущества. Налоговым Кодексом определены линейный и нелинейный методы начисления амортизации.

Методы оценки стоимости приобретения сырья, материалов – способы определения материальных расходов при списании сырья и материалов используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг). Налоговым кодексом определены методы оценки по: стоимости единицы запасов; средней стоимости; стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).

Налоговая база по налогу на прибыль – прибыль, определяемая как разница между доходами и расходами отчетного (налогового) периода, уменьшенная на сумму убытков предыдущих налоговых периодов

Налог на прибыль – соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налоговый период по налогу на прибыль - календарный год

Налоговые ставки по налогу на прибыль – 20 процентов, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 1.1 – 5.1 ст. 284 НК РФ

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налогооблагаемые временные разницы – разницы, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетном или в последующих отчетных периодах.

Нелинейный метод - метод начисления амортизации, при котором сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении амортизируемой группы определяется как произведение ее суммарного баланса и нормы определенной п.4 ст.259.2 НК РФ для данной группы.

Нематериальные активы – приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)

Обслуживающие производства и хозяйства – подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства,

производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

Обоснованные расходы – экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Остаточная стоимость основных средств – стоимость основных средств, определяемая как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации

Отложенные налоговые активы – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. **Отложенные налоговые активы** равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства - часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. **Отложенные налоговые обязательства** равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отчетные (налоговые) периоды по налогу на прибыль – первый квартал, полугодие и девять месяцев. Отчетными (налоговыми) периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Перенос убытков на будущее – порядок, в соответствии с которым налогоплательщик вправе налоговую базу текущего налогового периода уменьшить на часть суммы убытка (убытков), исчисленных в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах.

Первоначальная стоимость нематериального актива – сумма расходов на приобретение (создание) нематериальных активов и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования,

за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев предусмотренных Налоговым Кодексом РФ.

Первоначальная стоимость основного средства – сумма расходов на приобретение основного средства (а в случае, если основное средство получено безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации - как сумма, в которую оценено такое имущество исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны) сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев предусмотренных Налоговым Кодексом РФ.

Постоянный налоговый актив – сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. **Постоянный налоговый актив** равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Постоянное налоговое обязательство - сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. **Постоянное налоговое обязательство** равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Постоянные разницы – доходы и расходы: формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов; учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Прочие расходы – расходы, связанные с производством и реализацией, перечень которых определен ст. 264 НК РФ, в частности суммы налогов и сборов, расходов на сертификацию, суммы портовых и аэродромных сборов, расходов по набору работников, расходы на рекламу, представительские расходы и пр.

Прямые расходы – расходы на производство и реализацию, относимые на расходы отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.

Расходы – обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы на НИОКР – расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИКОР, зарегистрированных в установленном законодательством порядке.

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества – страховые взносы по всем видам обязательного и добровольного страхования, а также по определенным видам добровольного страхования имущества, в частности по добровольному страхованию транспортных средств, грузов, основных средств производственного назначения и прочему страхованию, определяемому ст.263 НК РФ.

Расходы на оплату труда – любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Расходы на освоение природных ресурсов – расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

Расходы, не учитываемые при определении налоговой базы - расходы, перечень которых определен ст. 270 НК РФ, в частности расходы в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов, пени, штрафов, и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), стоимости безвозмездно переданного имущества и пр.

Расходы, связанные с производством и реализацией – расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав); расходы на

содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств, расходы на освоение природных ресурсов, расходы на НИОКР, расходы на обязательное и добровольное страхование, прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Резервы по сомнительным долгам - сумма резервов, создаваемых для списания безнадежных долгов, формируемая исходя из суммы сомнительных долгов.

Резервы предстоящих расходов – сумма резервов, создаваемых для покрытия следующих расходов: на ремонт основных средств, по гарантийному ремонту и обслуживанию, расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, расходов на оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Сомнительный долг – задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Срок полезного использования – период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Суммарный баланс амортизационной группы - сумма остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационную группу, на 1-е число месяца, увеличенная на стоимость поступивших и (или) уменьшенная на стоимость выбывших объектов амортизируемого имущества. Суммарный баланс увеличивается на: 1) первоначальную стоимость объектов амортизируемого имущества, поступивших в предыдущем месяце; 2) сумму изменения первоначальной стоимости в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения; 3) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, выведенных из процессов консервации, реконструкции, модернизации в предыдущем месяце; 4) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, полученных в связи с окончанием действия договора безвозмездного пользования. Суммарный баланс уменьшается на: 1) остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, выбывших в предыдущем месяце; 2) сумму уменьшения первоначальной стоимости в случае частичной ликвидации; 3) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, переведенных в процессы консервации,

реконструкции, модернизации в предыдущем месяце; 4) на остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества, переданным по договору безвозмездного пользования.

Упрощенная система налогообложения – порядок налогообложения доходов либо доходов, уменьшенных на величину расходов, предусматривающий одновременно освобождение налогоплательщиков от обязанности по уплате налога на прибыль, налога на имущество, налога на добавленную стоимость в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Условный доход по налогу на прибыль – величина, определяемая как произведение бухгалтерского убытка, сформированного в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход по налогу на прибыль - величина, определяемая как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Уступка права требования - перемена кредитора в обязательстве