



05.067
Б 45
УЧЕБНЫЕ ИЗДАНИЯ ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

Т. В. Бодрова

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

учебное пособие



УДК 657
ББК 65.052
Б75

Автор:

Т. В. Бодрова — доктор экономических наук, профессор.

Рецензент:

А. П. Бархатов — доктор экономических наук, профессор, академик
Международной академии науки, образования, экономики, искусства.

Бодрова Т. В.

Б75

Налоговый учет и отчетность: Учебное пособие /
Т. В. Бодрова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Изда-
тельско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2012. — 472 с.

ISBN 978-5-394-01604-2

В учебном пособии рассматриваются вопросы формирования и ведения налогового учета, оптимизации налогов, учета отложенных налогов по принципам международных стандартов финансового учета и отчетности, налога на добавленную стоимость в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности, предлагаются различные варианты формирования учетной политики для целей налогообложения и способы снижения налоговой нагрузки организаций, модель управленческого учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учета. Даны примеры, иллюстрирующие конкретные хозяйственные ситуации.

Для студентов специалитета и бакалавриата, обучающихся по направлению подготовки «Экономика» (профили «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Налоги и налогообложение»), а также преподавателей, бухгалтеров, экономистов, руководителей организаций, работников налоговых инспекций.

ISBN 978-5-394-01604-2

© Бодрова Т. В., 2011

© ООО «ИТК «Дашков и К°», 2011

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	7
1. Предпосылки возникновения учета для целей налогообложения	10
2. Мировая практика ведения бухгалтерского и налогового учета	13
3. Понятие, цели, функции налогового учета.....	23
4. Этапы развития налогового учета в Российской Федерации	48
5. Объекты налогового учета	63
6. Модели сосуществования бухгалтерского и налогового учета	81
7. Организация учета в условиях применения Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” ПБУ 18/02	89
8. Методика ведения налогового учета отложенных налогов по принципам международных стандартов финансового учета и отчетности.....	97
9. Классификация доходов и расходов в налоговом учете	105
10. Содержание учетной политики для целей налогообложения	116
11. Порядок признания доходов и расходов в налоговом учете.....	128
12. Прямые и косвенные расходы	137
13. Налоговый учет материальных расходов.....	145

14. Особенности налогового учета предприятий, осуществляющих торговую деятельность	153
15. Налоговый учет расходов на оплату труда	158
16. Резервы на оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год	170
17. Понятие и порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете ...	172
18. Особенности налогового учета амортизации амортизируемого имущества	178
19. Налоговый учет прочих расходов	194
20. Формирование резерва на ремонт основных средств в налоговом учете	199
21. Налоговый учет расходов на освоение природных ресурсов	202
22. Налоговый учет расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	205
23. Формирование резерва предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	214
24. Расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование в налоговом учете	215
25. Особенности признания в налоговом учете результатов от реализации амортизируемого имущества	218
26. Налоговый учет расходов на приобретение права на земельные участки	221
27. Формирование резерва на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	223
28. Налоговый учет внереализационных расходов	226
29. Резервы по сомнительным долгам	229
30. Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	236
31. Резерв предстоящих расходов некоммерческих организаций	238

32. Проценты по долговым обязательствам	239
31. Признание убытков от уступки права требования в налоговом учете	247
32. Особенности налогового учета доходов и расходов по договорам простого товарищества	251
33. Особенности налогового учета доходов и расходов по договорам доверительного управления имуществом	253
34. Особенности налогового учета доходов и расходов обслуживающих производств и хозяйств	256
35. Убыток, уменьшающий налоговую базу за отчетный (налоговый) период	260
36. Организация учета при трансфертном ценообразовании в налогообложении	263
37. Регистры налогового учета по налогу на прибыль	281
38. Управление налогом на добавленную стоимость в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности	291
39. Регистры налогового учета по налогу на добавленную стоимость	300
40. Состав налоговой отчетности	324
41. Структура налоговых деклараций	327
42. Порядок представления налоговых деклараций	334
43. Состав и содержание налоговой декларации по налогу на прибыль	340
44. Совершенствование налоговой отчетности по налогу на прибыль	357
45. Усовершенствованная система учета налогооблагаемых показателей	361
46. Моделирование системы учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учетов	378
47. Управленческий учет как бизнес-процесс управления налоговой нагрузкой предприятия	389

48. Учетная политика для целей налогообложения как элемент стратегического налогового планирования.....	398
49. Анализ налоговой системы организации.....	405
50. Прогнозирование налоговых рисков и налоговых потерь... ..	425
51. Вопросы для самопроверки	437

ЛИТЕРАТУРА.....	444
------------------------	------------

ПРИЛОЖЕНИЯ:

<i>Приложение 1. Расчет амортизации основных средств по объектам.....</i>	<i>447</i>
<i>Приложение 2. Форма НДС № 1. Формирование вычета НДС по приобретенным товарам, работам, услугам за март 2011 г.....</i>	<i>449</i>
<i>Приложение 3. Форма НДС № 2. Формирование вычета НДС по импорту за февраль 2011 г.....</i>	<i>450</i>
<i>Приложение 4. Форма НДС № 3. Формирование вычета НДС с предоплаты за май 2011 г.....</i>	<i>451</i>
<i>Приложение 5. Форма НДС № 4. Формирование НДС по экспорту за апрель 2011 г.....</i>	<i>452</i>
<i>Приложение 6. Исходные данные для домашних заданий с 119–121</i>	<i>453</i>
<i>Приложение 7. Справочник “Коды субъектов Российской Федерации”.....</i>	<i>454</i>
<i>Приложение 8. Перечень имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования.....</i>	<i>457</i>
<i>Приложение 9. Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, расходов, учитываемых для целей налогообложения отдельными категориями налогоплательщиков</i>	<i>464</i>

ВВЕДЕНИЕ

Одним из самых сложных вопросов при осуществлении предпринимательской деятельности является правильность исчисления и уплаты налогов. Этот вопрос усложняется еще и тем, что налоговая система, введенная в Российской Федерации в 1992 г., ежегодно, а то и несколько раз в год подвергается изменениям, уточнениям и дополнениям. С каждым годом бухгалтерии организаций вынуждены уделять все больше внимания вопросам налогообложения, расчетам по налогам и сборам с бюджетом.

Проблема взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения является актуальной во всех странах мира и всюду решается по-разному: либо создаются две самостоятельные системы учета (финансовый и налоговый) — Англосаксонская модель, либо правила бухгалтерского учета подчиняются правилам налогообложения — Континентальная модель.

В России с 1 января 2002 г. в Налоговом кодексе РФ (далее — НК РФ) закрепились официально понятие “налоговый учет”.

В связи с обособлением налогового учета в отдельный вид учета и законодательным его признанием система бухгалтерского учета утрачивает свою теоретико-методологическую и научно-профессиональную самостоятельность, что приводит к снижению ее роли в информационном обеспечении управления, но не отменяет необходимость ведения бухгалтерского учета. Бухгалтерский и налоговый учет не могут заменить или подменить друг друга и должны существовать вместе, а не один вместо другого.

Первостепенная роль в системе учета и отчетности отведена бухгалтерскому учету. Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180, информация, формируемая в бухгалтерском

учете, должна использоваться для составления не только бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и других видов отчетности — налоговой, управленческой, статистической.

Концепция выявила серьезную проблему в формировании отчетности в России в настоящее время — параллельное ведение организациями бухгалтерского и налогового учета требует дополнительных затрат при формировании учетной информации.

В современных рыночных условиях при наличии жесткой конкуренции с импортной продукцией возникает необходимость создания эффективной системы управления бизнесом с целью повышения качества и снижения себестоимости изделий. От учета требуется не только констатация и регистрация фактов хозяйственной деятельности, под влиянием которых формируются финансовые результаты деятельности организации, но и активное на них воздействие. Основным моментом в решении этих вопросов является постоянное улучшение качества учетной информации, большая ее детализация и повышение оперативности данных. Именно повышение оперативности учета формирования доходов и расходов как инструмента информационного обеспечения расчетов по налогу на прибыль представляет проблему, не получившую пока удовлетворительного решения.

Построение оптимальной модели взаимодействий бухгалтерского и налогового учета требует формирования новой эффективной системы управленческого учета для целей налогообложения, обеспечивающей накопление и обобщение данных о налоговых обязательствах в учете, а также их отражения в отчетности. Иными словами, необходима такая система учета, которая позволяла бы эффективно работать организации в рыночной экономике и правильно, своевременно, минимально уплачивать налоги, не нарушая законодательства Российской Федерации.

Основная цель написания книги — дать целостное представление о системе налогового учета, теоретических и методических аспектах системы налогообложения, нормативно-правовых документах, регулирующих налоговые отношения организаций и бюджетов. Это дает читателям возможность получить системное представление:

- об основах нормативно-правового регулирования организации и ведения налогового учета;
- о системе организации налогового учета;
- об истории развития налогового учета;
- о терминологии налогового законодательства;
- о методических способах ведения налогового учета;
- об организационно-технических способах ведения налогового учета;
- о порядке оформления учетной политики в целях налогообложения;
- о сравнительной характеристике бухгалтерского и налогового учета;
- о взаимодействии бухгалтерского и налогового учета в соответствии с нормами ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль”;
- о классификации доходов, расходов в целях налогообложения;
- об объектах, методах и функциях налогового учета;
- о порядке формирования налоговой базы и расчета налогов;
- о порядке составления и представления налоговой отчетности;
- о порядке ведения налогового учета по налогу на прибыль, НДС;
- об основных направлениях совершенствования учета для целей налогообложения.

Все это позволит будущим специалистам приобрести навыки составления учетной политики в целях налогообложения; регистров учета; ведения налогового учета в аналитических регистрах; осуществлять необходимые расчеты в целях ведения налогового учета; составлять формы налоговой отчетности (расчеты и декларации), анализировать налоговую нагрузку и прогнозировать налоговые риски и налоговые потери организаций.

1. Предпосылки возникновения учета для целей налогообложения

В период активной реализации российских экономических реформ с конца 1991 г. выполнение задач по правильному исчислению налогов и сборов всецело решалось на предприятиях и организациях посредством ведения бухгалтерского учета. При этом бухгалтерский учет выполнял расчетно-налоговые функции практически в полном объеме.

Данное положение полностью предопределило развитие всей системы отечественного налогообложения первого периода реформ. Законодатель в числе налоговых обязательств налогоплательщика сразу же после его обязанности своевременно и в полном размере уплачивать налоги на второе и третье по значению места поставил обязанности:

- вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивая их сохранность не менее пяти лет;
- представлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения; вносить исправления в бухгалтерскую отчетность в размере суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), выявленного проверками налоговых органов.

Кроме того, до 2002 г. сумма налога на прибыль определялась плательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно.

Однако непосредственное возложение на систему бухгалтерского учета функций, связанных с исчислением налогов и сборов, изначально не соответствовало целям и задачам бухгалтерского учета как такового. Кроме того, в ряде случаев стала четко просматриваться тенденция разрастания противоречий

между законодательными актами по налогообложению и системой бухгалтерского учета.

Во-первых, бухгалтерский учет не предназначен для решения задач по правильному исчислению сумм налоговых платежей. Так, согласно первоначальному Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 20 марта 1992 г. № 10) главной задачей бухгалтерского учета выступило формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимой для использования другими предприятиями, банками, налоговыми и финансовыми органами.

После отмены вышеназванного Положения и принятия Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в новой редакции (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н) данная задача бухгалтерского учета сохранилась практически дословно.

Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" определил, что основными целями законодательства о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление полной и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Из представленных положений нормативных актов видно, что такой задачи, как правильное и точное исчисление налогов и сборов, в перечне главных задач бухгалтерского учета не предусмотрено.

Если обратиться к иным законодательным актам по бухгалтерскому учету, в частности к Положению по бухгалтерскому учету, то можно сделать также однозначный вывод о том, что бухгалтерский учет хозяйственных операций не ориентирован на реализацию каких-либо фискальных функций [4, 9, 11].

Во-вторых, традиционное представление о налогообложении как о разновидности бухгалтерской деятельности в послед-

нее время перестало отвечать фактическому положению вещей. Это вызвано тем, что совершенствование системы налогообложения неизбежно привело к усложнению расчета некоторых видов налогов. Особенно это коснулось налоговых платежей, составляющих основную часть доходных поступлений бюджета. Существующие принципы и методики бухгалтерского учета не предназначены для фиксации расчетов налогов, а, кроме того, попытка отразить чисто “налоговые” операции в бухгалтерском учете предприятия неизбежно приводит к искажению многих финансовых показателей (например, выручка от реализации продукции (работ, услуг)). Данная ситуация вводит в заблуждение пользователей финансовой отчетности предприятия: собственников, акционеров, кредитующих банков и т. д.

В-третьих, ранее действовавшая ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” обязывала налогоплательщиков вести бухгалтерский учет.

Существующее законодательство о бухгалтерском учете и отчетности регулирует порядок ведения бухгалтерского учета только для юридических лиц (ст. 3 и 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”). В то же время составы субъектов-налогоплательщиков и субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет, не совпадают. Так, все граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие совокупный доход из источников в России, являются плательщиками налога на доходы физических лиц. Однако порядок и условия ведения ими бухгалтерского учета (в той или иной форме) законодательством не установлены.

Кроме того, иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории РФ, являются плательщиками многих российских налогов, но ведение бухгалтерского учета для этой категории субъектов действующим законодательством также не предусмотрено.

Реформирование системы налогообложения в РФ, направленное на повышение ее эффективности, привело к пониманию того факта, что непосредственное решение задач, стоящих перед

ней в системе бухгалтерского учета, не соответствует концепции в области налоговой политики. Совершенствование действующей системы налогообложения в РФ, усиление ее фискальной направленности существенно усложняет расчет многих видов налогов. Данное обстоятельство является основной причиной необходимости выделения учета для целей налогообложения как системы обобщения информации по определению налоговой базы в организациях.

В современных условиях хозяйствования требования нормативных актов системы бухгалтерского учета доходов и расходов и положений налогового законодательства имеют определенные отличия. Различны не только правила признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, но и их классификация, способы оценки, порядок распределения между отдельными отчетными периодами, а также порядок определения налогооблагаемой прибыли. Несмотря на то что ряд отличий имеет формальный характер, НК РФ для учета фактов, связанных с возникновением и исполнением налоговых обязательств, обязывает предприятия при наличии бухгалтерского учета вести налоговый учет доходов и расходов при исчислении налога на прибыль. Такой порядок организации учетной системы доходов и расходов для целей налогообложения не устранил расхождения, а только усложнил процесс исчисления и уплаты налога на прибыль, что привело к излишним трудовым и финансовым потерям, обусловленным дополнительными затратами на содержание экономических служб из-за необходимости ведения налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом.

2. Мировая практика ведения бухгалтерского и налогового учета

Учет для целей налогообложения насчитывает сотню лет. Его появление связано с финансовыми проблемами, возникшими у правительств стран — участниц Первой мировой войны. Поиск новых источников финансирования бюджетов привел к

появлению налога на доходы предприятий. С этого периода государство в лице налоговых органов начало проявлять интерес к источникам информации о финансах предприятия, т. е. к данным бухгалтерского учета. Таким образом, бухгалтерский учет, изначально не предназначенный для целей налогообложения, стал выполнять несвойственные ему функции.

Государство стремится возложить на бухгалтерский учет фискальную функцию, так как для государственных органов весьма желательно иметь возможность корректировать налоговые поступления в бюджет за счет изменения налогооблагаемой базы. Однако бухгалтерский учет призван формировать полную и достоверную информацию о деятельности организации, необходимую как внутренним, так и внешним пользователям. Основные пользователи информации: руководители, учредители, участники и собственники имущества, инвесторы и кредиторы — заинтересованы в получении наибольшей балансовой прибыли, которая распределяется на дивиденды, используется для расширения производства, а никак не в уплату наибольшей суммы налогов. И здесь возникает конфликт интересов: государство заинтересовано в развитии бизнеса как основного источника поступлений бюджета, а бизнес желает извлекать как можно больше прибыли и платить как можно меньше налогов. Взаимоотношения бухгалтерского и налогового учета обостряются взаимоотношениями трех групп пользователей — государства в лице налоговых органов, собственников и потенциальных инвесторов. Одностороннее искажение правил бухгалтерского учета стало идти в разрез с интересами прочих пользователей финансовой отчетности, так как организации стремятся выглядеть как можно беднее и убыточнее перед налоговыми органами и как можно богаче и благополучнее перед инвесторами. В этой связи важно найти компромисс, предложить такой инструмент, когда можно законным способом развивать бизнес и оптимизировать налогообложение. Инструментом таких изменений вполне может быть учет для целей налогообложения.

Объективно с конца 60-х гг. XX в. налоговая система в мировом сообществе выделяется в качестве самостоятельного

инструмента экономической политики государства. Таким образом, обозначилась необходимость разделения бухгалтерского и налогового учета.

Однако и до последнего времени во многих странах прилагались усилия для того, чтобы не разделять полностью налоговый и бухгалтерский учет. Как правило, это путь поиска компромисса — где-то можно поступиться фискальным интересом, а где-то можно допустить деформацию показателей финансовой отчетности.

В мире сложились два направления правового регулирования учета, различающиеся по типу законодательства и степени влияния на различные стороны жизни, совпадающие с двумя правовыми системами: общего и кодифицированного права [24].

Для стран кодифицированного права обычно характерна высокая степень взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил. При этом под кодексом понимается сводный законодательный акт, в котором объединяются и систематизируются правовые нормы, регулирующие сходные, однородные общественные отношения. Для стран континентальной Европы характерен так называемый дуализм частного права, который проявляется в существовании нескольких кодексов, имеющих деление по отраслям. Дуализм частного права стран континентальной Европы проявляется также и в том, что налоговое право, формально отделенное от права гражданского, тем не менее регулирует отношения, имеющие частно-правовой характер. Участники таких отношений равны по отношению друг к другу и не связаны административным или иным властным подчинением. Так, во Франции действует Налоговый кодекс как целостный документ, который широко использовался при подготовке российского Налогового кодекса (в частности, НДС был введен по образцу французской налоговой системы). Во Франции Налоговый кодекс ежегодно уточняется при утверждении закона о бюджете. К кодексу прилагаются два тома разъяснений (ежегодных комментариев).

В странах кодифицированного права учетные правила часто формируются на уровне законов и носят характер предписаний типа “вы должны” [24]. Во многих странах кодифицированного права финансовая отчетность, в первую очередь, предназначена

для удовлетворения информационных потребностей кредиторов и государственных органов, в частности налоговых. Высокая степень взаимосвязи налогового и бухгалтерского учета связана с тем, что основными источниками финансирования предприятий являются государство и банки. Капитал сконцентрирован в руках крупных собственников, чаще всего семьи.

В странах кодифицированного права налоговый учет рассматривается как совокупность определенных правил, направленных на трансформацию бухгалтерского учета. Говоря о концепции системы кодифицированного права, следует отметить высокую опасность доминирования налогового учета над бухгалтерским. В какой-то степени можно говорить даже о вытеснении бухгалтерского учета налоговым.

К странам, где порядок ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности полностью зависимы и определяются налоговыми правилами, относятся Германия (налоговая отчетность должна быть аналогична индивидуальной финансовой отчетности), Франция (налоговый учет совмещен с бухгалтерским, поэтому по многим статьям учетные правила едины, однако доминируют правила налоговой отчетности), Испания, Греция, Бельгия, Италия, Швеция, Норвегия и др. В качестве классического примера влияния правил, устанавливаемых налоговыми органами на финансовую отчетность, можно привести нормы амортизации основных средств, когда нормы, устанавливаемые для целей налогообложения, должны применяться для составления финансовой отчетности. Отмечается, что в этих странах налоговые органы используют информацию, представляемую в финансовой отчетности для определения налогооблагаемого дохода. Так, в Бельгии расходы являются вычитаемыми для целей налогообложения, только если они отражены в отчете о прибылях и убытках. В Германии составляется единый баланс как для финансовой, так и для налоговой отчетности. Россия в период становления рыночных отношений проходит путь, свойственный континентальной модели. Поначалу акционерный капитал организаций по проводимой схеме приватизации был

передан миллионам мелких и мельчайших держателей в виде ваучеров. Члены трудовых коллективов получили возможность выкупить свое предприятие в собственность.

Однако практически сразу же после этого в России началась активная консолидация, и очень быстро акционерная собственность перешла в руки олигархов, став высококонцентрированной. Сейчас доля крупнейших акционеров в капитале российских промышленных предприятий составляет в среднем 40%. При этом в России сложилась уникальная внутренняя организация крупного капитала. Если в большинстве стран мира крупные собственники — семьи, в нашей стране ядро крупных компаний составляет команда из трех-пяти человек, тесно связанных между собой неформальными связями и общим прошлым опытом. Их называют партнерами. Члены таких команд обычно знакомы много лет, часто работали друг с другом еще в советские времена, вместе делали первые шаги в бизнесе и являются владельцами сопоставимых по размеру пакетов акций.

Эта особенность оказывает влияние на развитие экономики в России. Партнерская корпоративная собственность — менее застывшая и устойчивая, чем семейный бизнес. Институт семьи надолго замораживает и консервирует структуру собственности, ограничивая возможные сдвиги в ней узкими рамками родственного круга. В российских же условиях можно ожидать, что, когда первое поколение основателей начнет отходить от дел, они едва ли будут оставлять значительные пакеты акций внутри семей, а станут предлагать их внешним инвесторам. Это должно будет способствовать преодолению избыточной концентрации собственности, характерной для нынешнего этапа развития российского корпоративного сектора.

Однако нельзя исключить, что российские крупные собственники первого поколения, отходя от дел, не станут выносить принадлежащие им пакеты акций на рынок, а начнут предлагать их другим потенциальным крупным собственникам, но следующие поколения российских предпринимателей едва ли будут располагать настолько большими финансовыми резервами, чтобы оказаться в состоянии выкупить эти активы.

ОШ МАМЛЕКЕТТИК УНИВЕРСИТЕТИ
КИТЕПКАНА
ИНБ № 967057

Стремление крупных собственников удержать власть и контроль над собственностью, получить инвестиции для развития бизнеса приводят к выпуску неравноценных акций, к перекрестному владению акциями и созданию пирамидальных компаний. Собственники на верхушке пирамиды, сформировавшие такую разветвленную, многоуровневую структуру, получают возможность распоряжаться огромным капиталом, во много раз превосходящим их личные вложения.

Конкуренция затухает, так как только несколько крупных корпораций являются по-настоящему независимыми. Профессиональные менеджеры нацелены на удовлетворение интересов олигархических семейных династий, которые ревностно оберегают имеющуюся у них власть, подчас во вред развитию экономики своих стран. Это дает бизнесу особую устойчивость и позволяет легче переживать кризисы, но одновременно тормозит развитие экономики.

Чем ниже уровень развития экономики, тем в большей степени доминирует семейный капитал или групповой (партнерский). Когда институты рынка в зачаточном состоянии, правила игры на нем только вырабатываются или постоянно меняются, партнеры не верят друг другу, все решают неформальные связи. Любой бизнес зиждется на доверии. Когда не доверяют даже закону, партнерами по бизнесу делают своих близких или хорошо знакомых людей, в ком очень уверены.

Налоговая политика государства поощряет финансирование инвестиций за счет нераспределенной прибыли, чтобы рынок капиталов не угрожал стабильности экономики, а распыление собственности — ее управляемости. Государство ничего не имеет против выстраивания пирамидальных структур или неравноценных акций все по той же причине: власть крупных собственников означает стабильность, долгосрочные экономические программы, сохранение рабочих мест. В результате подобной экономической политики крупные компании становятся все крупнее и крупнее, а собственники, которым они принадлежат, все богаче и могущественней. В этих условиях рынок атрофируется, поскольку его деятельность воспринимается как угроза социальной

стабильности. Менеджмент нацелен не на идею обеспечения максимальной прибыли для акционеров, а на идею социальной ответственности бизнеса.

Вторая группа стран ограничивается сводом законов общего права, представляющих собой ограничения типа “вы не должны” [24]. Для этих стран обычно характерна низкая степень взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил. В англо-американском праве дуализма частного права не существует, оно является общим и не имеет деления по отраслям. Кодекс при общем праве представляют собой скорее своды гражданского, налогового и торгового законодательства, т. е. инкорпорации различных законов в один акт. Так, все федеральное законодательство США инкорпорировано в Своде законов (Кодекс) Соединенных Штатов (United States Code, USC). Это собрание состоит из 52 разделов, посвященных регулированию тех или иных правовых отраслей или институтов (к примеру, 26 USC является Налоговым кодексом США (Tax Code, Internal Revenue Code, IRC)). При принятии определенного закона Конгресс США устанавливает место этого закона в Своде законов Соединенных Штатов, а правила следования законам оговорены в Своде (Кодекс) федеральных правил (Code of Federal Regulations, CFR).

В Систему общего права Великобритании включены законодательные акты Соединенного Королевства в сфере финансов, налогообложения и регулирования деятельности коммерческих организаций, включая документы, регулирующие создание юридических лиц различных типов, подзаконные акты (акты делегированного законодательства), изданные уполномоченными органами, с разъяснениями к ним, а также полный перевод Руководства FSA (FSA Handbook), охватывающего все аспекты регулирования на финансовом рынке Великобритании. Налоговый кодекс в Великобритании насчитывает 11 тыс. страниц и считается самым объемным в мире. Второе место принадлежит Индии, где налоговое законодательство занимает немногим более 9 тыс. страниц.

В странах общего права правила учета часто определяются стандартами, разрабатываемыми негосударственными органа-

ми — советами по стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Финансовая отчетность в первую очередь предназначена для удовлетворения информационных потребностей инвесторов (рынка капитала). Низкая степень взаимосвязи налогового и бухгалтерского учета связана с тем, что основным источником финансирования предприятий является рынок.

Для стран общего права характерно параллельное сосуществование бухгалтерского и налогового учета. Их отделение друг от друга максимально. Чаще всего налоговый и бухгалтерский учет в организации ведется двумя разными структурами. Налоговый учет в этом случае представляет собой не столько совокупность правил, направленных на трансформацию бухгалтерской отчетности, сколько самостоятельную систему, подчиняющуюся собственной логике, использующую собственные методы.

К странам, где правила бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности полностью или в большей степени независимы от налоговых правил, относятся Великобритания (максимальная степень независимости), США (налоговая отчетность рассматривается как самостоятельный источник информации и не входит в состав финансовой отчетности), Нидерланды, Канада, Австралия, Новая Зеландия, Ирландия. В этих странах для определения налогооблагаемой базы налоговые органы делают корректировки финансовой отчетности, однако, напрямую не влияют (или влияют несущественно) на ее формирование.

При этом наименьшая связь между бухгалтерским и налоговым учетом, когда составляются отдельные бухгалтерские и налоговые отчеты и правила признания и оценки статей отличаются для формирования бухгалтерской и налоговой отчетности, наблюдается в Великобритании, США и Нидерландах.

Исследователи обратили внимание на закономерность: если в стране суды работают в системе общего права (как в англосаксонских странах), там непременно доминирует расщепленная собственность; если они исторически находятся в рамках кодифицированного права — собственность сконцентрирована в небольшом числе крупнейших корпораций (как в

странах континентальной Европы). Дело даже не в том, какие пункты законодательства приняты в общем праве и какие — в гражданском, дело в истории их возникновения, сформировавшей определенный дух национального законодательства. Общее право складывалось в Великобритании как инструмент борьбы парламента с произволом короля; гражданское право в европейских континентальных странах служило инструментом королевской власти, было послушным орудием в ее руках. Суды общего права стремятся соблюсти дух закона, суды континентальных стран дотошно следуют его букве, порой долго блуждая в лабиринтах сложных разветвленных положений. Англосаксонское право обычно учитывает долговременные последствия своих решений, континентальное гораздо меньше озабочено этим. Судебная практика показывает, что в конфликтной ситуации суды встают на сторону “слабых” против “сильных” в странах континентальной Европы гораздо реже, чем в англосаксонских странах. Соответственно, мелкие инвесторы чувствуют себя в них намного менее уверенно.

Концепция системы общего права предполагает, что взаимосвязь бухгалтерского учета с налоговым должна носить односторонний характер, т. е. правила составления финансовой отчетности могут использоваться в целях налогообложения, но не наоборот. Таким образом обеспечивается представление показателей финансовой отчетности в неискаженном виде. Однако на практике это не всегда реализуется.

Каждая из систем имеет свои преимущества и недостатки. К недостаткам системы общего права можно отнести то, что она повышает затраты по ведению учета (содержание двух различных служб). Зато неоспоримым достоинством данной системы является то, что она обеспечивает пользователей отчетности информацией, не искаженной налоговыми правилами.

Основные достоинства и недостатки системы кодифицированного права прямо противоположны системе общего права, т. е. затраты при составлении отчетности меньше, но поправки на налоговые нормы при анализе бухгалтерской отчетности неизбежны.

Практика разделения бухгалтерского и налогового учета стала общепринятой преимущественно в тех странах, где ведущую роль в инвестиционной деятельности играет биржевое регулирование. При развитом биржевом рынке финансового капитала источник и получатель инвестиций практически не вступают в контакт друг с другом и часто заочно распоряжаются направлением финансовых потоков. Выбирая среди огромного множества возможных мест приложения капитала, спекулируя на фондовых рынках, биржевой инвестор при оценке эффективности того или иного предприятия вынужден пользоваться публикуемыми данными бухгалтерской отчетности, и в этом случае искажение финансовой отчетности отпугивает инвесторов.

Если финансирование осуществляется преимущественно банками, контрагенты непосредственно контактируют, и у инвестора имеется возможность для более глубокого изучения отчетности объекта вложений. В этом случае налоговые аспекты можно исключить непосредственно в ходе их изучения, тем более что это может дать даже дополнительную информацию, поэтому комплексная система учета получила распространение в странах с банковским финансированием инвестиций.

Высокая степень связи налоговых и бухгалтерских правил в первую очередь относится к индивидуальной отчетности, которая служит базой для исчисления налогов. Консолидированная отчетность, которая не является базой для налогообложения, может формироваться по иным правилам. Подтверждением этого факта являются тенденции развития зарубежной учетной практики.

Последнее десятилетие глобальная экономика движется хотя и частично и очень относительно, но все же по большей части именно в этом направлении.

В конце 80-х — начале 90-х гг. XX в. ряд компаний Западной Европы в добровольном порядке начал составлять консолидированную отчетность по отличным от национальных стандартов правилам (в частности, по американским или по международным стандартам), что было обусловлено необходимостью привлечения финансирования на рынки капитала [35].

С 2005 г. Европейский Союз принял решение об обязательности составления консолидированной отчетности листинговыми компаниями в соответствии с МСФО.

В настоящее время в странах ЕС внедрение МСФО привело к сближению учетных систем, так как международные стандарты требуют представления информации в совершенно независимой от налоговых правил форме. В глобальной конкуренции странам с иным устройством корпоративного сектора все чаще приходится заимствовать какие-то элементы англосаксонской модели и инкорпорировать их в систему своих институтов. Поэтому транснациональные корпорации вынуждены совершенно отказаться от корректировки бухгалтерского учета в соответствии с требованиями национального налогового законодательства, а налоговый учет либо полностью обособить, либо разработать методику соответствующей трансформации независимо от сформированных бухгалтерских показателей.

3. Понятие, цели, функции налогового учета

Перестройка экономики России в соответствии с принципами рыночного хозяйствования неизбежно вызывает качественную реструктуризацию всей финансовой системы страны, отношений между государством и налогоплательщиками.

Реструктуризация и усиление фискальной направленности современной системы налогообложения в Российской Федерации способствовало возникновению налогового учета как системы обобщения информации для определения налоговой базы в целях исчисления налогов в организациях.

Основываясь на постоянно действующих правилах получения, обработки и предоставления деловой информации ее пользователям, система бухгалтерского учета не может конъюнктурно менять принципы формирования учетных данных и отчетности, подчиняя их постоянно развивающимся концепциям организации финансовых потоков между организациями и бюджетной системой.

В этой связи особую значимость приобретает проблема адекватного сочетания принципов и порядка сосуществования

системы бухгалтерского и налогового учетов. Приоритетной становится необходимость идентификации элементов системы ведения учета и составления отчетности для целей финансового контроля, управления, налогообложения, планирования и прогнозирования деятельности организаций.

Налоговый учет нельзя рассматривать в отрыве от бухгалтерского. Бухгалтерский учет является базовым, основополагающим. В частности, бухгалтерский учет может выступать в качестве информационной базы и источника документального подтверждения осуществленных предприятием операций. Налоговый учет содержит большее количество аналитических признаков, информация в нем группируется иными способами, чем в бухгалтерском учете (в частности, не методом двойной записи) так, чтобы было удобно рассчитывать налоговые показатели.

Несовпадение налогового и бухгалтерского учета дает основание предположить, что налоговый учет можно рассматривать с двух точек зрения:

- налоговый учет в широком смысле слова;
- налоговый учет в узком смысле слова.

Налоговый учет в широком смысле слова представляет собой систему фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет. Изучая налоговый учет с этих позиций, можно утверждать, что в качестве такового можно рассматривать любой учет, осуществляемый на предприятии, в том числе статистический и бухгалтерский, если он, так или иначе, связан с налогообложением.

Иными словами, в случае, когда бухгалтерский учет используется для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет, он начинает выполнять две функции: учетно-финансовую (основная функция) и учетно-налоговую (вспомогательная функция).

В то же время налоговый учет в узком смысле слова есть специализированная система, применяемая исключительно в случае, когда бухгалтерский учет неприменим для расчета

сумм налогов, причитающихся взносу в бюджет. Именно такой подход позволяет выделить налоговый учет в чистом виде, т. е. в качестве самостоятельной и независимой системы финансовых отношений.

Рассмотрение налогового учета только в узком смысле не обоснованно, так как, во-первых, подобный подход исключает из рассмотрения и анализа целый блок бухгалтерско-учетных отношений, непосредственно применяемых для исчисления налога, а во-вторых, в любом случае, исторически налоговый учет формируется через отмежевание от учета бухгалтерского, который и является для него первичным.

Ст. 313 НК РФ определяет, что: “Налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим кодексом”.

Из определения вытекает, что нужны первичные документы, которые группируются для определения налоговой базы по налогу. Понятия первичных документов НК не дает. На основании п. 1 ст. 11 НК РФ термин “первичный учетный документ” следует использовать в том значении, которое дано ему в ст. 9 Закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”. Первичный учетный документ — это оправдательный документ, оформляемый в подтверждение проведения организацией каждой хозяйственной операции. Отсюда следует, что в составе расходов правомерно учитывать затраты налогоплательщика только при наличии надлежаще оформленных первичных учетных документов. Такая позиция изложена в письме Минфина от 25 июня 2007 г. № 03-03-06/1/392.

Таким образом, первичный документ — бухгалтерский документ, составляемый в момент совершения хозяйственных операций и являющийся первым свидетельством их совершения. Однако для расчета налоговой базы по различным налогам требуются не только первичные документы. Так, для расчета земельного налога необходим кадастровый паспорт, который нельзя назвать первичным документом. Другим примером может

являться расчет налоговой базы по транспортному налогу, который использует сведения из паспорта транспортного средства или технического паспорта.

Поэтому было бы правильным считать, что налоговый учет — это система сбора, фиксации и обработки хозяйственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств плательщика.

Положения и нормы, регламентирующие порядок и условия ведения налогового учета, содержатся в налоговом законодательстве.

В нормативных актах по налогообложению регламентация отношений по налоговому учету, как правило, выделяется “для целей налогообложения”, тем самым подчеркивается, что то или иное положение применяется в строго ограниченных случаях, когда осуществляется расчет налоговых показателей [2].

Налоговый учет осуществляется в целях:

- формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;
- обеспечения информацией внешних пользователей для контроля за полнотой, правильностью и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога;
- обеспечения информацией внутренних пользователей, позволяющей минимизировать свои налоговые риски и оптимизировать налоги.

Налоговый учет необходим для того, чтобы правильно рассчитать налог, т. е. нужен документ, из которого можно получить сведения для расчета налога, чтобы заполнить налоговую декларацию.

Ведение налогового учета позволяет решить государству в лице его фискальных органов целый ряд задач, что с использованием только системы бухгалтерского учета просто невозможно.

Главная задача налогового учета — сформировать полную и достоверную информацию о том, как учтена для целей налогообложения каждая хозяйственная операция.

Таким образом, налоговый учет следует организовать так, чтобы обеспечить возможность:

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

Предметом налогового учета в обобщенном виде выступает производственная и непроизводственная деятельность организации, в результате которой у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате (удержанию) налога.

Кроме того, предприятия, учреждения, организации и физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей, удерживающие налог на доходы физических лиц, обязаны вести учет совокупного годового дохода, выплаченного им в календарном году.

Мы считаем, что необходимо выделить *четыре основные функции налогового учета*:

1. Фискальная функция — является основной, посредством которой реализуется главное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, а также аккумулярование в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ.

2. Контрольная функция — посредством которой осуществляется контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов и расходами. Благодаря контрольной функции обеспечивается контроль за видами деятельности и финансовыми потоками.

3. Функция “невмешательства” в систему бухгалтерского учета.

4. Функция по информационному обеспечению налогового-исчислительного процесса. Из данных налогового учета должно быть ясно:

- как определяются доходы и расходы;

- как определяется доля расходов, учитываемых для целей налогообложения в конкретном отчетном периоде;

- какова сумма расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;

- каким образом на предприятии формируются резервы;

- какова задолженность по расчетам с бюджетом по налогам.

Данные налогового учета — данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объекте налогообложения. Подтверждение данных налогового учета определено ст. 313 НК РФ и представлено на рис. 1.

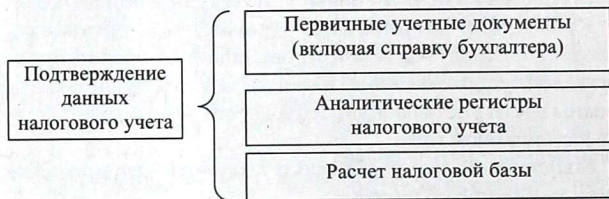


Рис. 1. Документы, подтверждающие данные налогового учета

Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения и утверждается соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

НК РФ не содержит указаний на конкретную методологию налогового учета. В ст. 313 НК РФ указано, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно и налоговые органы не вправе устанавливать обязательные формы документов налогового учета.

Первичные учетные документы — это фактические бухгалтерские первичные документы, в которые для целей налогообложения могут вводиться дополнительные реквизиты. В некоторых случаях для целей налогообложения могут создаваться специальные документы. Бухгалтерская справка включается в состав первичных учетных документов.

Особенностью налоговой документации является то, что в ее составе отсутствуют специализированные «налоговые» первичные документы, поскольку основанием для ведения налогового учета являются первичные бухгалтерско-учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет. В целях реализации данного положения Правительство России приняло постановление от 8 июля 1997 г. № 835 «О первичных учетных документах», в соответствии с которым разработаны унифицированные формы первичных документов. При этом первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации.

В настоящее время действует ряд постановлений Госкомстата РФ, которыми утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету:

1) основных средств — постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7;

2) труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве — постановление Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а;

3) продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения — постановление Госкомстата РФ от 9 августа 1999 г. № 66;

4) торговых операций при продаже товаров в кредит и по учету торговых операций в комиссионной торговле — постановление Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132;

5) работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте — постановление Госкомстата РФ от 28 ноября 1997 г. № 78;

6) сельскохозяйственной продукции и сырья — постановление Госкомстата РФ от 29 сентября 1997 г. № 68;

7) кассовых операций, по учету результатов инвентаризации — постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88;

8) № ИНВ-26 “Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией” — постановление Госкомстата РФ от 27 марта 2000 г. № 26;

9) № АО-1 “Авансовый отчет” — постановление Госкомстата РФ от 1 августа 2001 г. № 55;

10) труда и его оплаты — постановление Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1.

Практика проверок организаций показывает, что зачастую бывают случаи, когда невозможно применить унифицированную форму первичного документа. Законодатель разрешает использовать документы, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. В соответствии с п. 2 ст. 9 Закона “О бухгалтерском учете” эти документы должны содержать следующие семь обязательных реквизитов:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

В соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н, формы первичных учетных документов должны быть утверждены в учетной политике организации. Формы разрабатывает главный бухгалтер, а утверждает руководитель в виде приложения к учетной политике. С этой целью главный бухгалтер должен разработать или оптимизировать собственный документооборот в соответствии с Положением о документах и документообороте в бухгалтерском

учете, утвержденным Минфином СССР от 29 июля 1983 г. № 105.
Для этого устанавливается:

- перечень первичных документов, применяемых в организации;
- список работников, имеющих право подписывать данные документы;
- список работников, ответственных за проверку правильности их оформления;
- график движения каждого документа.

Примерный график документооборота в организации представлен в табл. 1.

Таблица 1

Примерный график документооборота

Наименование организации _____
Утверждено приказом № _____ от _____
Руководитель _____

Наименование документа	Создание документа					Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
	Кол-во экз.	Ответственный за			Срок исполнения	Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
		выписку	оформление	исполнение									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Подпись главного бухгалтера _____ (расшифровка подписи)

Таким образом, для подтверждения данных налогового учета необходимо использовать или унифицированные формы первичных учетных документов, или формы документов, раз-

работанные самой организацией. Если организация использует собственные первичные учетные документы, то они должны содержать не менее семи обязательных реквизитов, и их форма должна быть утверждена приказом руководителя на основе принятой учетной политики организации.

С 1 января 2006 г. при определении доходов в налоговом учете можно использовать, кроме первичных документов, и другие документы, подтверждающие полученные организацией доходы (п. 1 ст. 248 НК РФ). А при определении расходов, осуществленных за пределами РФ, можно использовать документы, оформленные в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены расходы (п. 1 ст. 252 НК РФ). Кроме того, в качестве подтверждения затрат принимаются документы, косвенно обосновывающие расходы. Например, таможенные декларации, приказы о командировке, проездные документы, отчеты о выполненной работе в соответствии с договором. Внесенное уточнение необходимо, поскольку при расчетах с зарубежными партнерами у российской организации не всегда есть возможность оформить документ в соответствии с законодательством Российской Федерации, т. е. следует учитывать специфику документооборота иностранного государства. Закрепление такой нормы законодательно позволит избежать разногласий с налоговыми органами при проверке.

Аналитические регистры налогового учета — сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Они представляют накопительные ведомости, справки-расшифровки, специальные расчеты и иные аналогичные по назначению документы, в которых группируются данные первичных учетных документов. На основании данных аналитических регистров налогового учета составляется расчет налоговой базы.

В ст. 314 НК РФ отмечается, что аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопле-

ния информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Для ведения налогового учета могут быть использованы как бухгалтерские, так и аналитические регистры налогового учета. Требования к аналитическим регистрам налогового учета установлены в ст. 313 и 314 НК РФ, требования к регистрам бухгалтерского учета — в ст. 10 Федерального закона “О бухгалтерском учете”. Но в отличие от регистров бухгалтерского учета систематизация данных первичных учетных документов в регистрах налогового учета производится, как уже отмечалось, на основе их группировки без отражения на счетах бухгалтерского учета. Это главная отличительная особенность регистров налогового учета.

Несмотря на то что налоговым законодательством установлен принцип самостоятельности налогоплательщиков при разработке форм аналитических регистров налогового учета, в ст. 313 НК РФ приведен перечень обязательных реквизитов регистров для определения налоговой базы (рис. 2).



Рис. 2. Обязательные реквизиты регистров налогового учета

Для оказания практической помощи организациям-налогоплательщикам Министерством РФ по налогам и сборам рекомендована система налогового учета для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 НК РФ. Все предлагаемые регистры подразделены на группы (рис. 3).



Рис. 3. Группы регистров налогового учета

Система регистров налогового учета, рекомендованная МНС России, на наш взгляд, может быть применена в том случае, если организация обособленно ведет бухгалтерский и налоговый учет.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Список лиц должен утверждаться руководителем организации как приложение к учетной политике для целей налогообложения.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибок в регистрах налогового учета должно подтверждаться подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

При этом формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения. На предприятии организуется аналитический учет таким образом, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Расчет налоговой базы составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными гл. 25 НК РФ, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года [2].

Расчет налоговой базы должен содержать данные, перечисленные в ст. 315 НК (рис. 4).

Таким образом, для того чтобы определить налоговую базу по налогу на прибыль, предприятие обязано вести учет (бухгал-

терский и налоговый) доходов и расходов организации на основе данных первичных документов, регистров аналитического учета и других документов. При определении расходов необходимо определить, учитываются ли данные расходы в полном объеме или в соответствии с нормами, установленными законодательством.



Рис. 4. Расчет налоговой базы для исчисления налога на прибыль организации

При составлении расчета налоговой базы можно использовать регистры налогового учета, сопоставляя данные регистров со строками налоговой декларации по налогу на прибыль. Расчет налоговой базы должен содержать весь перечень показателей, перечисленных в ст. 315 НК РФ. При отсутствии какого-либо дохода или расхода в таких строках ставятся прочерки или нули. В табл. 2 предлагается расчет налоговой базы по налогу на прибыль по строке 120 Листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль для коммерческих организаций, кроме негосударственных пенсионных фондов. Составление расчета налоговой базы позволяет увязать данные аналитических регистров налогового учета с налоговой декларацией по налогу на прибыль.

**Расчет налоговой базы по налогу на прибыль
за отчетный (налоговый) период**

№ п/п	Наименование показателя	Сумма	Регистр нало- гового учета	Лист декла- рации по налогу на прибыль	Код строки декларации по налогу на прибыль
1	2	3	4	5	6
1	Сумма доходов от реализации, полученных в отчет- ный период (с начала налогового периода нарастаю- щим итогом) (стр. 2 + стр. 6 + стр. 11 + стр. 12 + + стр. 13)				
2	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) соб- ственного производства, имущества, имущественных прав (стр. 3 + стр. 4 + стр. 5)				
3	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) соб- ственного производства			Приложение 1 к Листу 02	011
4	Выручка от реализации имущественных прав			Приложение 1 к Листу 02	013
5	Выручка от реализации прочего имущества			Приложение 1 к Листу 02	014
6	Выручка от реализации ценных бумаг, обращающих- ся и не обращающихся на организованном рынке (стр. 7 + стр. 8 + стр. 9 + стр. 10)				
7	Выручка от реализации ценных бумаг, обращающих- ся и не обращающихся на организованном рынке			Приложение 1 к Листу 02	020

1	2	3	4	5	6
8	Выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 4	010 + 020 + 031
9	Выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 1	010 + 020 + 031
10	Выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 2	010 + 020 + 031
11	Выручка от реализации купленных товаров			Приложение 1 к Листу 02	012
12	Выручка от реализации предприятия как имущественного комплекса			Приложение 1 к Листу 02	023
13	Выручка от реализации по операциям, финансовые результаты по которым учитываются в особом порядке			Приложение 1 к Листу 02	030
14	Выручка от реализации основных средств			Приложение 3 к Листу 02	030
15	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств			Приложение 3 к Листу 02	180
16	Сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации			Лист 02	030
17	Расходы, понесенные при реализации купленных товаров			Приложение 2 к Листу 02	020
18	Расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке (стр.19 + стр.20 + стр.21 + стр.22)				
19	Расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке			Приложение 2 к Листу 02	070 + 071

1	2	3	4	5	6
20	Расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 4	030 + 050 + 080
21	Расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 1	030 + 050 + 080
22	Расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 2	030 + 050 + 080
23	Расходы, связанные с реализацией основных средств			Приложение 3 к Листу 02	040
24	Убытки от реализации амортизируемого имущества, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода			Приложение 2 к Листу 02	100
25	Расходы, понесенные обслуживающими производителями и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг)			Приложение 3 к Листу 02	190
26	Убытки прошлых лет по объектам обслуживающих производителей и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода			Приложение 2 к Листу 02	090
27	Расходы по операциям, финансовым результатам по которым учитываются в особом порядке			Приложение 2 к Листу 02	080
28	Расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав (стр. 16 - стр. 17 - стр. 19 - стр. 24 - стр. 26 - стр. 27)				

1	2	3	4	5	6
29	Убытки по операциям, финансовые результаты по которым учитываются в особом порядке			Приложение 3 к Листу 02	360
30	Всего прибыль (убыток) от реализации (стр. 1 – стр. 16 – стр. 18 + стр. 19 + стр. 29)				
31	Прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав (стр. 2 – стр. 28)				
32	Прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке (стр. 6 – стр. 18)				
33	Прибыль (убыток) от реализации покупных товаров (стр. 11 – стр. 17)				
34	Прибыль (убыток) от реализации основных средств (стр. 14 – стр. 23)				
35	Прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств (стр. 15 – стр. 25)				
36	Сумма внереализационных доходов			Лист 02	020
37	Внереализационные доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 3 и кодом 5	010 + 020 + 031
38	Сумма внереализационных расходов			Лист 02	040
39	Внереализационные расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке			Лист 05 с кодом 3 и кодом 5	030 + 050 + 080
40	Прибыль (убыток) от внереализационных операций (стр. 36 + стр. 37 – стр. 38 – стр. 39)				

1	2	3	4	5	6
41	Доходы, исключаемые из прибыли, и льготы, предусмотренные законодательством РФ			Лист 02	070 + 080 + 090
42	Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период (стр. 30 + стр. 40 – стр. 41)			Лист 02	100
43	Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу в порядке, предусмотренном ст. 283 НК РФ			Лист 02	110
44	Итого налоговая база для исчисления налога (стр. 42 – стр. 43)			Лист 02	120

Подпись ответственного лица _____ (расшифровка подписи)

Аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы являются производными и могут быть заполнены только на основании первичных документов, сгруппированных, систематизированных и хранящихся в порядке, установленном в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

Форма и порядок заполнения аналитических регистров налогового учета зависит от выбранного подхода его ведения. Исходя из этого, для организации очень важно определить, будет ли она вести два параллельных учета: бухгалтерский и налоговый — или будет стремиться к сближению и взаимодействию бухгалтерского и налогового учетов. Взаимодействие двух видов учета возможно при применении в учетной политике как для бухгалтерского, так и для налогового учета одинаковых методик отражения хозяйственных операций и оценок имущества.

При максимальном сближении и взаимодействии существующих систем методологий бухгалтерского и налогового учета регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены как регистры налогового учета.

Ст. 313 НК РФ разрешает для расчета налоговой базы использовать данные, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета. Поэтому регистры налогового учета могут формироваться не только на основе первичных документов, но и на основе дополнительной группировки данных, содержащихся в аналитических регистрах бухгалтерского учета. Это позволяет группировать все первичные учетные документы только один раз, а затем использовать промежуточные результаты и итоги, полученные для целей бухгалтерского и налогового учета, в соответствующих учетных регистрах одновременно или по мере необходимости.

Порядок использования регистров бухгалтерского учета для целей налогового учета представлен в табл. 3.

Если данные бухгалтерского учета совпадают с данными налогового учета, то у плательщика не возникает проблем с определением налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, если не совпадают, то в регистрах бухгалтерского учета эти расхождения выделяются отдельными колонками, графами или строчками.

**Порядок использования регистров бухгалтерского учета
для целей налогового учета**

1 Элементы учетной политики	2 Отражение в бухгалтерском учете	3 Учет для целей налогообложения (статьи НК РФ)	4 Разница или расхождения выделяются отдельными колонками, графами или строками в регистрах бухгалтерского учета
Доходы организации	В полной сумме дебиторской задолженности по данным первичных документов ПБУ 9/99	Ст. 249 — доходы от реализации и ст. 250 — внереализационные доходы	Доходы, отраженные в ст. 251 НК РФ образуют постоянные разницы. Разница между доходами, отраженными в бухгалтерском учете и налоговом учете, связанная с разными методами признания доходов (ст. 271 и 273 НК РФ), образует временную разницу
Расходы организации	В полной сумме кредиторской задолженности по данным первичных учетных документов ПБУ 10/99	Ст. 253 — расходы, связанные с производством и реализацией, и ст. 265 — внереализационные расходы	Расходы, отраженные в ст. 270 НК РФ, образуют постоянные разницы. Сверхнормативные расходы образуют постоянную разницу. Разница, которая будет учтена и в бухгалтерском и в налоговом учете, но только в разных периодах, образует временную разницу
Разделение расходов на прямые и косвенные	Отраслевые методические рекомендации в соответствии с технологическими особенностями	Ст. 318 (для торговых организаций ст. 320)	Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплен одинаковый порядок определения прямых расходов. Если закрепить разный состав прямых расходов в бухгалтерском и налоговом учете, то образуется временная разница

1	2	3	4
<p>Распределение суммы прямых расходов на остаток незавершенного производства</p> <p>Порядок начисления амортизации по основным средствам</p>	<p>П. 64 "Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" № 34н</p> <p>П. 18 ПБУ 6/01:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) линейный способ; 2) способ уменьшаемого остатка; 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) 	<p>Ст. 319 (для торговых организаций ст. 320)</p> <p>Ст. 259:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) линейный метод; 1а) начисление амортизации с применением амортизационной премии; 1б) начисление амортизации без применения амортизационной премии; 2) нелинейный метод; 2а) начисление амортизации с применением амортизационной премии; 2б) начисление амортизации без применения амортизационной премии 	<p>Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплен одинаковый порядок определения прямых расходов.</p> <p>Если закрепить разный состав прямых расходов в бухгалтерском и налоговом учете, то образуется временная разница</p> <p>Если суммы амортизаций не совпадают, то образуется временная разница</p>

1	2	3	4
<p>Порядок применения коэффициентов к основной норме амортизации</p>	<p>П. 18 ПБУ 6/01</p>	<p>Ст. 259.3: 1) коэффициент не выше 2; 2) коэффициент не выше 3</p>	<p>Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплена одинаковая норма амортизации</p>
<p>Порядок определения нормы амортизации по объектам основных средств, бывших в эксплуатации</p>	<p>П. 20 ПБУ 6/01: 1) с учетом срока эксплуатации имущества собственника; 2) без учета срока эксплуатации имущества собственника;</p>	<p>П. 7 ст. 258: 1) с учетом полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками; 2) самостоятельно определяется срок полезного использования основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов</p>	<p>Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплена одинаковая норма амортизации по объектам основных средств, бывших в эксплуатации</p>
<p>Ремонт основных средств</p>	<p>П. 26 ПБУ 6/01</p>	<p>Ст. 260, 324: 1) создается резерв на ремонт основных средств; 2) не создается резерва на ремонт основных средств</p>	<p>Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплена одинаковая норма амортизации</p>

1	2	3	4
Порядок начисления амортизации по нематериальным активам	П. 15 ПБУ 14/2007: 1) линейный способ; 2) способ уменьшаемого остатка; 3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции	Ст. 259: 1) линейный метод; 2) нелинейный метод	Если суммы амортизаций не совпадают, то образуется временная разница
Учет товаров	П. 60 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н: 1) по покупным ценам; 2) по продажным ценам	Ст. 268 и ст. 320 по покупным ценам	Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплена одинаковый порядок учета товаров
Метод оценки сырья и материалов	П. 16 ПБУ 5/01: 1) по себестоимости единицы; 2) по средней себестоимости; 3) ФИФО	Ст. 254: 1) по стоимости единицы; 2) по средней себестоимости; 3) ФИФО; 4) ЛИФО	Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплена одинаковый порядок оценки

1	2	3	4
Метод списания стоимости ценных бумаг при выбытии	П. 26 ПБУ 19/02: 1) по первоначальной стоимости единицы; 2) по средней первоначальной стоимости; 3) ФИФО	Ст. 280: 1) ФИФО; 2) по стоимости единицы	Бухгалтерский учет совпадает с налоговым учетом, если в учетной политике закреплен одинаковый порядок списания
Создание резервов	П. 69 и п. 70 "Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" № 34н	Ст. 266, 267, 267.1, 267.2, 267.3, 292, 300, 324.1	Бухгалтерский учет совпадает с налоговым 267.3 учетом, если в учетной политике закреплен одинаковый порядок создания резервов

При этом предлагается использовать принцип “Управление по отклонениям” путем введения к собирательно-распределительным счетам: 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 44 “Расходы на продажу” и к финансово-результатным счетам: 98 “Доходы будущих периодов”, 99 “Прибыли и убытки” субсчетов или субконто “Расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли”. Это позволит обеспечить на счетах бухгалтерского учета данные, необходимые для составления налоговой декларации по налогу на прибыль, и объединить бухгалтерские и налоговые регистры.

Такой подход в организации налогового учета позволяет максимально оптимизировать учетно-финансовые функции управления производством. Таким образом, можно сделать вывод о том, что появление и функционирование налогового учета необходимо только в том случае, когда система бухгалтерского учета, представляющая собой сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации, перестает обеспечивать реализацию фискальных интересов государства.

Механизм взаимодействия элементов системы учета для целей налогообложения с позиций автора приведен на рис. 5.



Рис. 5. Механизм взаимодействия элементов системы учета для целей налогообложения

4. Этапы развития налогового учета в Российской Федерации

С 1 января 1992 г., т. е. с момента появления в российском финансовом законодательстве первых элементов налогового учета и до наших дней, данная специализированная система прошла несколько этапов становления и развития.

Исходя из анализа нормативной базы по налоговому и бухгалтерскому законодательству, мы выделяем следующие этапы развития налогового учета (рис. 6).



Рис. 6. Периодизация становления и развития налогового учета в России

I этап — с 1992 по 1994 г.

До проведения российской налоговой реформы конца 1991 г. существующая в тот период система бухгалтерского учета была полностью подчинена решению налоговых задач. Именно это обстоятельство повлияло на то, что налоговыми вопросами на предприятиях и в организациях стали заниматься бухгалтерские службы. В связи с этим представляется не случайным, что налоговая система, действующая на территории России до конца 1991 г., не содержала каких-либо специальных требований по ведению специального учета для целей налогообложения.

Однако с 1 января 1992 г., т. е. с момента введения в действие новой налоговой системы России, отдельные элементы налогового учета стали появляться. Кроме того, уже в этот период для целей бухгалтерской отчетности налогообложения стали использоваться специализированные показатели.

Так, если показатель прибыли, полученной предприятием за отчетный период, отраженный в Отчете о финансовых результатах и их использовании (форма № 2), имел наименование “Балансовая прибыль или убыток”, то в декларации по налогу на прибыль он был назван “Валовая прибыль”.

Согласно Приложению № 4 Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 6 марта 1992 г. № 4 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций” валовая прибыль, отражаемая в декларации по налогу на прибыль, определялась исходя из прибыли по бухгалтерскому отчету с учетом ее уменьшения (увеличения) при расчете результата от сделок по реализации продукции по цене не выше себестоимости.

В течение трех с половиной лет государственные органы постепенно вводили специальный учет для целей налогообложения с использованием двух методов.

1. Внесением высшими органами государственной власти соответствующих изменений и дополнений в законы о налогах. Так, согласно Закону РФ от 22 декабря 1992 г. № 4178-1 “О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской

Федерации о налогах” в ст. 4 Закона Российской Федерации “О налоге на добавленную стоимость” было внесено дополнение, согласно которому с 1 января 1993 г. при обмене товарами (работами, услугами), при их передаче безвозмездно или с частичной оплатой, а также при реализации товаров (работ, услуг) по ценам не выше себестоимости, облагаемый оборот стал определяться исходя из рыночных цен, сложившихся на момент обмена или передачи (в том числе и на биржах), но не ниже цен, определенных с учетом фактической себестоимости товаров (работ, услуг), и прибыли, исчисленной по предельному уровню рентабельности, установленному Правительством РФ по товарам (работам, услугам) для предприятий-монополистов.

2. Изданием органами государственного финансового и налогового управления (в основном Министерством финансов РФ и Государственной налоговой службой РФ) соответствующих инструкций, писем, разъяснений и иных ведомственных нормативных документов. Так, в соответствии с Инструкцией Государственной налоговой службы РФ от 6 марта 1992 г. № 4 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций” было дано для целей налогообложения определение посредническим операциям, облагаемым налогом на прибыль по повышенным ставкам.

Согласно п.12 вышеуказанной Инструкции к посредническим операциям и сделкам относится деятельность предприятия, выступающего в роли комиссионера или поверенного в договоре комиссии или поручения. К посреднической деятельности для целей налогообложения прибыли не относятся: заготовительная, снабженческо-сбытовая и торговая деятельность (кроме комиссионной).

В этой связи необходимо отметить, что с экономической точки зрения к посреднической деятельности непосредственно относятся и деятельность по оптовой перепродаже товарно-материальных ценностей (снабженческо-сбытовая и заготовительная), и деятельность по розничным продажам (торговая).

С юридической точки зрения договор простого посредничества (на оказание услуг по организации встречи партнеров, по

организации, заключению сделки и др.) тоже есть разновидность коммерческого посредничества. Однако для целей налогообложения посреднической была определена деятельность только в узких рамках сделок комиссии и поручения.

Таким образом, первый этап развития налогового учета в России можно охарактеризовать как этап возникновения первых его методик и элементов.

II этап – 1995 г.

Конфликт между бухгалтерским (финансовым) учетом и учетом для целей налогообложения особенно обострился в 1994 г., когда широкие предпринимательские круги, а также некоторые государственные и общественные деятели выступили против учета для целей налогообложения курсовых разниц, возникающих вследствие изменения курса рубля к иностранным валютам.

В частности, до конца 1994 г. при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, согласно п. 14 Положения о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), к налогооблагаемым доходам относились положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах [23].

С 1992 по 1994 г. рубль в результате инфляции в основном падал и его котировки по сравнению с иностранными валютами постоянно уменьшались (с 1992 г. – в несколько сот раз), предприятия и организации фактически были вынуждены уплачивать налог на прибыль с курсовых разниц, или с фиктивных показателей, которые образовывались расчетным путем. Данное обстоятельство вызывало оправданное негодование предпринимателей.

В связи с этим был принят Федеральный закон от 3 декабря 1994 г. № 54-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации “О налоге на прибыль предприятий и организаций””, согласно которому “в целях налогообложения валовая прибыль уменьшается на суммы положительных курсовых разниц (увеличивается на суммы отрицательных курсовых разниц), образовавшихся в результате изменения курса рубля по отношению к котируемым Центральным банком Российской

Федерации иностранным валютам, действовавшего на день поступления валютных средств на валютный счет предприятия (или на дату последнего отчета), и курса рубля по отношению к котируемым Центральным банком Российской Федерации иностранным валютам на день определения предприятием суммы налогооблагаемой прибыли с целью расчетов с бюджетом”.

Именно с 1 января 1995 г. спор между бухгалтерским и налоговым учетом был впервые разрешен в пользу последнего, поскольку для расчета балансовой прибыли курсовые разницы продолжали учитываться в общеустановленном порядке (согласно п. 64 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 20 марта 1992 г. № 10), а для целей формирования налогооблагаемой прибыли они уже не имели никакого значения (согласно п. 8 ст. 2 Закона РФ “О налоге на прибыль предприятий и организаций” в редакции на 3 декабря 1994 г.).

Наглядным и показательным результатом начала второго этапа развития налогового учета является также и то, что именно с этого периода стали не совпадать показатели балансовой и налогооблагаемой прибыли в отчетности предприятия. Так, показатель балансовой прибыли предприятия, отражаемый в Отчете о финансовых результатах и их использовании (форма № 2) — “Балансовая прибыль или убыток”, мог не соответствовать показателю “Налогооблагаемая прибыль” в декларации по налогу на прибыль, хотя “Валовая прибыль” по-прежнему, как правило, продолжала соответствовать балансовой прибыли предприятия.

Через некоторое время была изменена и форма Расчета налога от фактической прибыли (письмо Госналогслужбы РФ от 11 января 1995 г. “Изменения и дополнения № 12 Инструкции от 6 марта 1992 г. № 4 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций”).

Так, в расчете налога появился подп. “з” п. 2 — положительные курсовые разницы, образовавшиеся в результате изменения курса рубля по отношению к котируемым Центральным банком Российской Федерации иностранным валютам, отнесенные на счет “Прибыли и убытки”.

Данное письмо свидетельствует о том, что на этапе введения налогового учета в систему финансовых отношений государственные органы пытались каким-либо образом приспособить, “вживить” бухгалтерский учет для целей налогообложения путем расчетного уточнения бухгалтерских показателей в налоговой декларации. Однако в дальнейшем они от этого пути отказались.

Приняв от 1 июля 1995 г. постановление № 661 “О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли”, Правительство РФ кардинально изменило с 1 января 1995 г. принцип формирования производственной себестоимости и налогообложения прибыли. Было установлено, что все затраты организации, связанные с производством продукции (работ, услуг), в полном объеме формируют фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Однако для целей налогообложения произведенные предприятиями и организациями затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Именно с 1 января 1995 г. государство фактически отказалось от ненужной и несвойственной ему роли — контроль за тем, как на предприятии формируется фактическая себестоимость продукции, и сосредоточилось на своей главной роли в налоговых отношениях — максимально возможном взимании налога в рамках законодательно установленных условий.

С 1 января 1995 г. в новой редакции Положения о составе затрат понятия фактической себестоимости и себестоимости в целях налогообложения стали самостоятельными и получили конкретное экономическое содержание [25].

Согласно данным изменениям предприятие стало обязано формировать два вида учета затрат на производство и реализацию продукции:

1) учет фактических затрат предприятия по производству и реализации продукции;

2) учет затрат по производству и реализации продукции для целей налогообложения.

На основании данных первого учета формируется полная или, как еще ее называют, фактическая себестоимость продукции на основании расходов, которые указаны в Положении о составе затрат. Причем состав расходов не подлежит корректировке.

Вторая себестоимость определена как налоговая себестоимость. Отличие затрат для целей налогообложения состоит в том, что все фактические расходы предприятия корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов. К расходам, корректировка которых должна была осуществляться для целей налогообложения, стали относиться:

- затраты на содержание служебного автотранспорта;
- компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
- затраты на командировки;
- представительские расходы;
- оплата за обучение по договорам с учебными учреждениями по подготовке, повышению квалификации и переподготовке кадров;
- расходы на рекламу;
- уплаченные банку проценты за полученные кредиты (как в рублях, так и в валюте);
- проценты, уплаченные по бюджетным ссудам и др.

В фактическую себестоимость данные расходы включаются в полном объеме. При определении налоговой себестоимости все указанные расходы подлежат корректировке в соответствии с установленными нормативами. В итоге получается, что фактические затраты и затраты для целей налогообложения не тождественны. В результате формируются две себестоимости, одна из которых признается финансовой, а другая — налоговой.

Положительным фактором при таком разделении методов формирования себестоимости продукции является приведение в соответствие в финансовом плане определения полной себестоимости. Пользователям финансовой отчетности важно и интересно

знать не налоговую, а полную себестоимость, так как именно она дает характеристику всей расходной части, связанной с производством и реализацией продукции. Из нее можно узнать полную сумму и структуру всех расходов, которые непосредственно связаны с выпуском данной продукции. Появление полной себестоимости приводит результативные показатели деятельности предприятия к более реальным значениям.

Проблема формирования самостоятельных налоговой и фактической себестоимостей непосредственно отразилась и на налоговом учете при исчислении налога на добавленную стоимость, так как согласно действующему налоговому законодательству в уменьшение налога на добавленную стоимость, полученного от покупателей продукции, идет налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам товаров (работ, услуг), затраты по которым относятся на себестоимость продукции.

Также впервые официально установлено, что порядок формирования финансовых результатов по бухгалтерскому учету есть самостоятельный учетный процесс, который может и не совпадать с налогово-учетным формированием финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, поскольку оно подчиняется специальным правилам. Практически все ведущие экономисты и финансисты страны единодушно высказались о том, что наступило время учета для целей налогообложения.

III этап — с 1996 по 2001 г.

Окончательное размежевание бухгалтерского и налогового учета, а также выделение последнего в самостоятельную систему финансовых отношений произошло 19 октября 1995 г., когда Минфином РФ был издан приказ № 115 “О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год”.

В плане бухгалтерского учета на 1995 г. и последующие годы не предусмотрено двух способов определения выручки от реализации: все организации обязаны исчислять выручку по моменту отгрузки, а точнее, по моменту перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю. Это было подтверждено

положениями Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности за 1995 г., утвержденной вместе с приказом Минфина РФ № 115. В нем указывается, что выручка от реализации продукции определяется в целях составления бухгалтерской отчетности в момент перехода права собственности, права владения и распоряжения на отгруженную продукцию к покупателю. Это означает, что момент отгрузки продукции покупателю для целей бухгалтерского учета является моментом определения выручки от реализации продукции. По данному поводу существует оговорка по моменту перехода права владения на отгруженную продукцию к покупателю.

Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности от 12 ноября 1996 г. № 97 также определено, что финансовые результаты от реализации определяются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации. Применение данного принципа означает расчет выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере отгрузки (выполнения) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов (см. п. 5 письма ГНС РФ № ВГ-6-13/616 от 30 августа 1996 г. "По отдельным вопросам учета и отчетности для целей налогообложения").

Переход в бухгалтерском учете на определение выручки по мере отгрузки обеспечивает большую достоверность в определении конечного результата. Финансовые показатели результата от реализации продукции показывают потенциал предприятия, еще не полученную, но планируемую к получению прибыль. Представляется правильным вывод о том, что отгруженная покупателю продукция будет обязательно оплачена, а следовательно, будут реально получены денежные средства для дальнейшего их использования.

В то же время для целей налогообложения продолжает существовать два метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг). Как было указано в письме Госналогслужбы РФ от 5 января 1996 г. № ПВ-4-13/3н "О проверке правильности исчисления организациями налогооблагаемой базы"

для целей налогообложения выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется либо по мере ее оплаты (при безналичных расчетах — по мере поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными деньгами — при поступлении средств в кассу), либо по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. При этом метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием на длительный срок (ряд лет) исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров.

8 мая 1996 г. был принят Указ Президента РФ № 685 “Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины”, где в целях осуществления налоговой реформы в Российской Федерации были установлены следующие правила налогового учета:

а) Правительству РФ дано поручение разработать порядок, согласно которому учет реализации продукции (работ, услуг) будет осуществляться на основе метода начислений, при котором определение выручки от реализации продукции (работ, услуг) производится с даты отгрузки продукции, выполнения работ или оказания услуг (при этом датой отгрузки продукции считается день передачи соответствующего товарораспорядительного документа, датой выполнения работ (оказания услуг) считается день, когда выполнение работ (оказание услуг) было фактически завершено), а определение затрат на производство и реализацию продукции — по фактически произведенным расходам, но не ранее постановки на учет приобретенных ценностей;

б) в целях исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций плательщики данного налога, за исключением субъектов малого предпринимательства, обязаны с 1 октября 1996 г. применять в системе бухгалтерского учета и отчетности метод начисления, при котором исчисление выручки от реализации продукции (работ, услуг) производится соответственно с ранее наступившей даты:

- получения предоплаты (аванса);
- отгрузки продукции, выполнения работ или оказания услуг.

При этом датой отгрузки продукции считается день передачи соответствующего товарораспорядительного документа, а датой выполнения работ (оказания услуг) считается день, когда выполнение работ (оказание услуг) было фактически завершено;

в) в целях исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций (а также налога на имущество) начиная с 1 января 1997 г. осуществляется периодическая корректировка облагаемой налогом прибыли с учетом инфляции. Правительству РФ дано поручение в месячный срок представить Президенту РФ предложения по порядку расчета указанной корректировки.

На 1997 г. была сохранена возможность выбора метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг). Положения Указа Президента РФ, обязывающие предприятия производить исчисление налога на прибыль на основании метода начисления, приостановлены до особых указаний. Исчисление НДС в 1997 г. производилось также исходя из установленного метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) — по мере отгрузки или по мере оплаты (см. письмо ГНС РФ и Минфина РФ от 25 декабря 1996 г. № ВЗ-6-03/ 890, 109 “О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на НДС с 1 января 1997 г.”).

IV этап — с 2002 по 2004 г.

С принятием гл. 25 НК РФ изменился порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль. До введения в действие этой главы показатели, необходимые для исчисления налога на прибыль, формировались на основании данных бухгалтерского учета и после определенных корректировок вносились непосредственно в налоговые декларации. Согласно требованиям гл. 25 НК РФ налоговая база по итогам каждого отчетного (налогового) периода должна определяться на основании данных налогового учета, т. е. с 1 января 2002 г. в НК РФ закрепилось официальное понятие — “налоговый учет”.

В связи с этим сложилась ситуация, когда самой системы бухгалтерского учета стало просто недостаточно для выполнения тех или иных задач налогообложения. Именно эта недостаточность, а в ряде случаев, как было указано выше, и противоречивость этих двух систем заставили органы государственного управления все более широко и последовательно вводить и внедрять разнообразные формы и методы специального учета, отличного по своей методологии от учета бухгалтерского.

V этап — с 2005 по 2006 г.

Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ были внесены изменения, которые начали действовать с 1 января 2005 г. и позволили налогоплательщику самостоятельно решать, в каких случаях правила налогового учета будут отличаться или совпадать с правилами бухгалтерского учета.

Эти различия неизбежны и объективны, так как правила налогового учета устанавливаются в зависимости от целей налоговой политики государства, формируют доходную часть бюджета, регулируют предпринимательскую и инвестиционную деятельность, а правила бухгалтерского учета подчинены задаче формирования полной и достоверной информации об имущественном положении организации, позволяющей эффективно управлять организацией.

Реализуя контрольную функцию, налоговое законодательство обоснованно ограничивает расходы на добровольное страхование работников, обязательное и добровольное страхование имущества, подъемные пособия при переезде на новое место работы, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов, представительские расходы, расходы на рекламу, расходы по предельно допустимым выбросам загрязняющих веществ и другие расходы, признаваемые в бухгалтерском учете в полном объеме, а для целей налогообложения — в пределах установленных норм. Такой порядок ограничения расходов для целей налогообложения способствует контролю затрат и стимулированию

их экономии, не позволяет уменьшать налог на прибыль за счет включения в расходы организации непроизводительных затрат, вызванных бесхозяйственностью и расточительством.

С 2005 г. налогоплательщик в учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет состав прямых расходов и порядок их распределения на остаток незавершенного производства. У налогоплательщика появился выбор уменьшать сумму налога на прибыль или нет. Уменьшение состава прямых расходов и полное их списание в отчетном (налоговом) периоде приводит к уменьшению налога на прибыль.

С 1 января 2006 г. организации могут закрепить в учетной политике и признавать в составе прочих расходов одновременно 10% первоначальной стоимости основных средств, амортизируя остаточную стоимость. При этом обеспечивается ускоренное начисление амортизации основных средств и соответственно уменьшение налога на прибыль.

Закрепление в учетной политике для целей налогообложения тех или иных правил требует планирования, прогнозирования и анализа налоговой нагрузки организации. Для принятия решения о минимизации налогов необходима оперативная учетная и аналитическая информация, которая должна быть детальной и обеспечивать управление с наибольшей степенью эффективности.

Таким образом, изменения налогового законодательства привело к необходимости учета большого числа факторов, определяющих все стадии управления предприятием, к повышению роли управленческого учета в информационном обеспечении принимаемых управленческих решений.

VI этап – с 2007 г. по настоящее время

В своем стремлении минимизировать налоговые обязательства организации используют незаконные приемы: занижают выручку, завышают расходы, создают схемы и цепочки, в которых участвуют предприятия-“однодневки” и т. п.

Постановление пленума ВАС от 12 октября 2006 г. № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения

налогоплательщиком налоговой выгоды” и поправки в ч. 1 НК РФ изменили традиционное понятие “налоговый учет”. Данное постановление предусматривает более тщательный подход к формированию налоговой модели на предприятии, что требует создания эффективной системы управления налоговыми обязательствами. Налогоплательщики должны тщательно планировать предстоящие сделки и хозяйственные операции, заниматься управленческим анализом.

Добросовестный налогоплательщик стремится получить налоговые выгоды. Согласно п. 1 постановления Пленума ВАС под налоговой выгодой понимается “уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещения налога из бюджета”. Получение налоговых выгод не является самоцелью, а направлено на получение экономического эффекта в результате реальной предпринимательской и иной экономической деятельности. Для получения налоговых выгод налогоплательщик обязан представлять в полном объеме непротиворечивые документы, составленные на основе достоверных сведений, содержащихся в налоговом и бухгалтерском учете и отчетности. Создание новой учетной системы, направленной на наиболее эффективную оценку методики планирования и прогнозирования налогообложения на предприятиях, позволит обеспечить принятие обоснованных решений.

Целесообразно в настоящее время выделять понятие “управленческий учет для целей налогообложения”. Таким образом, можно говорить об интеграции двух учетов: управленческого учета, который организует внутрихозяйственные связи на предприятии и использует любую полезную информацию для управления бизнесом с наибольшей степенью эффективности, и налогового учета, который позволяет правильно исчислить и уплатить налоги в бюджет.

Мы считаем, бухгалтерский (финансовый и управленческий) и налоговый учет не могут заменить или подменить друг друга и должны существовать вместе, а не один вместо другого.

В настоящее время еще не устранены противоречия между бухгалтерскими правилами и требованиями налогового законодательства и налоговой службы.

Принятие новых нормативных актов в налогообложении позволяет провести сравнительный анализ основных элементов учетной системы для целей бухгалтерского и налогового учета (табл. 4).

Таблица 4

Сравнительная характеристика налоговой и бухгалтерской учетной системы с позиций нормативных стандартов

Федеральный закон "О бухгалтерском учете"	Налоговый кодекс Российской Федерации
Учет	
Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций	Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ
Задачи ведения учета	
Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении; обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ	Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций; обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога
Требования к постановке учета	
Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или	Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей
ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ	налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет

Федеральный закон “О бухгалтерском учете”	Налоговый кодекс Российской Федерации
Аналитические регистры	
Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности	Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы

Сравнительная характеристика систем бухгалтерского учета, налогового учета и налогообложения позволяет сделать вывод, что система налогового учета состоит из элементов как системы бухгалтерского учета, так и налогообложения (первичных документов, доходов, расходов и т. д.), т. е. то, что принято называть налоговым учетом, представляет собой совокупность традиционных методов бухгалтерского учета и специальных правил (в том числе и специальных учетных регистров), которые предусмотрены налоговым законодательством.

Таким образом, управленческий налоговый учет — это система наблюдения, обобщения текущих данных, анализ и оценка полученной информации, необходимой для правильного исчисления и управления налоговыми обязательствами плательщика с целью их планирования и оптимизации.

5. Объекты налогового учета

Понятие “объект налогообложения” определено ст. 38 НК РФ. В зависимости от налога объектами налогообложения могут являться реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которых у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога. При определении объекта налогового учета следует руководствоваться принципами определения цены товаров, работ или услуг для налогообложения, установленными

ст. 105.3 НК РФ. Из положений этой статьи следует, что обычно принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, и пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен, причем бремя доказывания лежит на налоговом органе.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, определяемые в соответствии с ч. 2 НК РФ.

Согласно ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (ст. 55 НК РФ).

Налоговый период — срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства. Необходимость этого учетно-налогового элемента определяется тем, что многим объектам налогообложения (прибыли, доходу, выручке и т. д.) свойственна протяженность во времени, повторяемость. В целях определения соответствующего результата необходимо систематически вести учет совершаемых операций и периодически подводить итог.

В этой связи следует различать понятия: “налоговый период” (окончательный) и “отчетный период” (промежуточный). В ряде случаев налоговый и отчетный периоды могут совпадать. Например, при уплате налога на добавленную стоимость налоговый и отчетный периоды равны трем месяцам, т. е. одному кварталу. Однако иногда отчетность может представляться несколько раз в течение одного налогового периода. Это часто вызвано потребностью равномерного внесения налога в бюджет, что не всегда может быть обеспечено уплатой авансовых платежей, рассчитанных на основе какого-либо периода.

По налогу на прибыль авансовые платежи могут уплачиваться не только по итогам отчетного периода, но и ежемесячно вперед.

Платить авансовые платежи ежемесячно или по итогам отчетного периода организация выбрать не может, так как это зависит от дохода от реализации. При этом согласно п.3 ст. 286 НК РФ, если доходы от реализации, определенные в соответствии со ст. 249 НК РФ, превышают в среднем десять миллионов рублей за каждый квартал, то организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи. С 2011 г. автономные учреждения, так же как и бюджетные, вправе уплачивать только квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль (п. 3 ст. 286 НК РФ). У организации есть выбор: платить ежемесячно налог на прибыль исходя из фактически полученной прибыли или платить авансовые платежи, не рассчитывая ежемесячно фактическую прибыль. Для этого не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, организация должна написать заявление в налоговую инспекцию о том, что фирма переходит на ежемесячное исчисление фактически полученной прибыли. Это означает, что организация будет сдавать налоговые декларации по налогу на прибыль ежемесячно (не позднее 28 числа месяца, следующего за отчетным периодом). Налоговые декларации по налогу на прибыль составляются нарастающим итогом, т. е. за один месяц, за два месяца, за три месяца, за четыре месяца и т. д.

Таким образом, по налогу на прибыль есть два вида отчетных периодов, и выбор отчетного периода зависит, подавала ли организация письмо в налоговую инспекцию о переходе на исчисление ежемесячного налога и прибыль исходя из фактически полученной прибыли или нет. Если организация подавала заявление, то отчетными периодами у нее будут: месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Если организация не подавала заявления, то отчетных периодов будет три: первый квартал, полугодие и девять месяцев. Налоговый период для всех организаций — календарный год.

В п. 4 ст. 246.1 НК РФ внесено дополнение, согласно которому право на освобождение от обязанности платить налог на прибыль у участника проекта “Сколково” возникает с 1-го числа месяца, следующего за месяцем получения соответствующего статуса. Данная льгота предусмотрена для организаций, получивших статус участника проекта по осуществлению исследований,

разработок и коммерциализации их результатов согласно Федеральному закону от 28.09.2010 № 244-ФЗ “Об инновационном центре Сколково” (ст. 246.1 НК РФ). Для ее применения участник проекта должен направить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие его статус, а также выписку из книги учета доходов и расходов (п. 4, 7 ст. 246.1 НК РФ). Эти документы представляются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором участник проекта начал использовать право на освобождение.

С 1 января 2011 г. нулевая ставка по налогу на прибыль применяется в отношении любых дивидендов, если доля в уставном капитале составляет не менее 50% и срок непрерывного владения такой долей составляет не менее 365 дней независимо от ее стоимости (подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ).

С 1 января 2012 г. по 31 декабря 2019 г. для организаций, осуществляющих образовательную или медицинскую деятельность, предусмотрено применение нулевой ставки по налогу на прибыль (п. 1.1 ст. 284 НК РФ). При этом данные организации обязаны соблюдать ряд условий, установленных ст. 284.1 НК РФ.

Так, осуществляемая ими деятельность должна входить в перечень видов образовательной и медицинской деятельности, который устанавливается Правительством РФ. Применение нулевой ставки возможно только с начала нового налогового периода. Указанные организации должны подать заявление и копию лицензии на осуществление образовательной или медицинской деятельности в срок до 1 декабря 2011 г. (п. 5 ст. 284.1 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 284.1 НК РФ для применения нулевой ставки организации, осуществляющие образовательную и медицинскую деятельность, должны соответствовать требованиям:

- должны иметь соответствующую лицензию;
- доходы от образовательной или медицинской деятельности, а также от выполнения НИОКР должны составлять не менее 90% всех доходов организации либо отсутствовать;
- в штате организации должно числиться не менее 15 работников;
- в налоговом периоде должны отсутствовать операции с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Для медицинских организаций есть еще одно условие: не менее 50% медицинского персонала должны иметь сертификат специалиста.

При несоблюдении хотя бы одного из установленных условий с начала налогового периода придется применять ставку 20%. Сумму налога в таком случае придется восстановить с уплатой соответствующих пеней (п. 4 ст. 284.1 НК РФ).

Организации, применяющие нулевую ставку, до 28 марта следующего года представляют в инспекцию сведения о доле доходов от осуществления образовательной или медицинской деятельности в общей сумме доходов, а также о численности работников (п. 6 ст. 284.1 НК РФ). Если данные сведения не будут направлены в срок, то в этот налоговый период придется применить общеустановленную ставку налога на прибыль — 20%.

Те организации, которые применяли льготную ставку и отказались от нее либо утратили право на нее, не вправе переходить на использование нулевой ставки в течение пяти лет с года, в котором налог вновь исчислялся по ставке 20% (п. 8 ст. 284.1 НК РФ).

С 2011 г. доходы от операций по реализации или иного выбытия долей участия в уставном капитале российских организаций облагаются по нулевой ставке (п. 4.1 ст. 284 НК РФ). Аналогичная ставка применяется при продаже акций российских организаций.

При этом в ст. 284.2 НК РФ установлены особенности применения нулевой ставки. Так, на дату продажи акций или долей участия в уставном капитале российских организаций налогоплательщик должен владеть ими более пяти лет (п. 1 ст. 284.2 НК РФ). При реализации акций российских организаций согласно п. 2 ст. 284.2 НК РФ должно выполняться также еще одно из условий:

- в течение всего срока владения акции относятся к ценным бумагам, не обращающимся на ОРЦБ;
- акции относятся к ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, но в течение всего срока владения являются акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики;
- на дату приобретения акции относились к ценным бумагам, не обращающимся на ОРЦБ, а на дату реализации относятся к

ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, и являются акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики.

Правительство РФ должно установить порядок отнесения акций российских организаций, обращающихся на ОРЦБ, к акциям высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики (п. 3 ст. 284.2 НК РФ).

Следует отметить, что в соответствии с п. 7 ст. 5 Федерального закона от 28.12.2010 № 395-ФЗ положения п. 4.1 ст. 284 и ст. 284.2 НК РФ применяются в отношении ценных бумаг (долей в уставном капитале), приобретенных налогоплательщиками с 1 января 2011 г. Поскольку на дату продажи акций или долей участия в уставном капитале российских организаций налогоплательщик должен владеть ими более пяти лет, воспользоваться нулевой ставкой можно будет не раньше 2016 г.

В зависимости от установленного налогового периода различают налоги срочные и периодически-календарные.

Срочные налоги имеют налоговый период, исчисляемый по сроку с момента возникновения объекта налогообложения.

Периодично-календарные налоги исчисляются в течение определенного срока, установленного календарно, и их в свою очередь можно подразделить на ежемесячные, квартальные, годовые.

В то же время согласно п. 2 ст. 15 Закона “О бухгалтерском учете” для финансовой отчетности установлены единые сроки формирования показателей, организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, а квартальную — в течение 30 дней по окончании квартала.

Характеристика налогов в зависимости от объектов, налоговых ставок и периодов приведена в табл. 5.

Ст. 313 НК РФ определяет понятие налогового учета в широком смысле слова как систему обобщения информации для расчета любого налога по данным этого учета. Но одним из основных противоречий гл. 25 НК РФ является введение налогового учета только для целей исчисления одного налога — на прибыль, в то время как остальные налоги продолжают рассчитываться по данным бухгалтерского учета.

Характеристика налогов в зависимости от объектов налогообложения, налоговых ставок, налогового и отчетного периодов

Налог	Объект	Налоговая ставка	Налоговый период	Отчетный период
1	2	3	4	5
НДС	<p>Реализация товаров, работ, услуг на территории РФ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - передача на территории РФ товаров, работ, услуг для собственных нужд; - выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; - ввоз товаров на таможенную территорию РФ 	<p>18%, 10%, 0%</p>	Квартал	Нет
Акцизы	<p>Реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров:</p> <ul style="list-style-type: none"> - передача на территории РФ лицами произведенных ими из натурального сырья или материалов подакцизных товаров собственнику указанного сырья и материалов; - передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров: 	<p>Устанавливается в рублях:</p> <ul style="list-style-type: none"> - для спирта этилового из всех видов сырья за 1 литр безводного этилового спирта; - спирта коньячного за 1 литр безводного этилового спирта; - спиртосодержащая продукция за 1 литр безводного этилового спирта; - виноматериалов; - алкогольной продукции (спирт питьевой, водка, 	Календарный месяц	Нет

1	2	3	4	5
	<p>а) для собственных нужд;</p> <p>б) в уставный (складочный) капитал организации;</p> <p>в) структурному подразделению для дальнейшего производства неподакцизных товаров;</p> <p>г) своему участнику в рамках договора простого товарищества или договора о совместной деятельности;</p> <p>д) на переработку на давальческой основе;</p> <p>е) произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции в структуре одной организации (кроме передачи спирта, если организация в дальнейшем производит из спирта спиртосодержащую парфюмерно-косметическую продукцию или продукцию бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке);</p> <p>- получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;</p>	<p>ликеро-водочные изделия, коньяки, вино, пиво, напитки, изготовленные на основе пива, напитки с объемной долей этилового спирта более 1,5% в зависимости от процентного содержания этилового спирта за 1 литр;</p> <p>- автомобилей в зависимости от мощности двигателя;</p> <p>- мотоциклов с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);</p> <p>- табака за 1 кг;</p> <p>- табачной продукции - сигар за 1 шт.; сигарилл, сигарет, папирос за 1000 шт.;</p> <p>- прямогонного бензина, моторных масел за 1 тонну;</p> <p>- автомобильного бензина и дизельного топлива в зависимости от класса бензина и топлива за 1 тонну</p>		

1	2	3	4	5
Акцизы	- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на его переработку; - ввоз подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией			
НДФЛ	Доходы физических лиц от источников в РФ и от источников за пределами РФ, являющихся резидентами РФ Доходы физических лиц от источников в РФ, не являющихся резидентами РФ	9%; 13%; 15%; 30%; 35%	Календарный год	Нет
Прибыль организаций	Прибыль	20%, 15%, 10%, 9%, 0%	Календарный год	I квартал, полугодие, 9 месяцев или месяц нарастающим итогом
Водный	Забор воды из водных объектов; использование: - акватории водных объектов; - водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; - водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях	Устанавливается в рублях в зависимости от экономического района, бассейна рек и озер, морей: - за 1 тыс. куб. м воды, забора поверхностных или подземных вод, - за 1 кв. км используемой акватории,	Квартал	Нет

1	2	3	4	5
На добычу полезных ископаемых	Полезные ископаемые, добытые из недр РФ или из отходов (потерь) добывающего производства; полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ	- за 1 тыс. кВт·ч электроэнергии, - за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотах и кошелях древесины на каждые 100 км сплава	Календарный месяц	Нет
Единый сельскохозяйственный	Доходы, уменьшенные на величину расходов	6%	Календарный год	Полугодие
Единый налог, применяемый при упрощенной системе налогообложения	Доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов	6% по доходам; 15% по доходам, уменьшенным на величину расходов. Законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки от 5 до 15%	Календарный год	I квартал, полугодие, 9 месяцев
ЕНВД	Вмененный доход	15%	Квартал	Нет
Транспортный	Автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины, механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты,	Устанавливается законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости	Календарный год	I квартал, II квартал, III квартал

1	2	3	4	5
На игорный бизнес	теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства Игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы	транспортных средств, категории транспортных средств, но налоговые ставки, перечисленные в п. 1 ст. 361 НК РФ, не могут быть увеличены (уменьшены) более чем в пять раз Устанавливаются законами субъектов РФ в пределах: - за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.; - за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб. - за одну кассу тотализатора или букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб. (ст. 369 НК РФ)	Календарный месяц	Нет
Имущество организаций	Движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств	Устанавливается законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2% (ст. 380 НК РФ)	Календарный год	I квартал, полугодие, 9 месяцев
Земельный	Земельные участки	Устанавливаются нормативными правовыми актами представительных муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать: 0,3% и 1,5% (ст. 394 НК РФ)	Календарный год	I квартал, II квартал, III квартал. Представительный орган муниципального образования вправе не отчитываться пе- риод

Объектом налогового учета по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Согласно ст. 247 НК РФ прибылью в налоговом учете для российских организаций признается превышение доходов над величиной произведенных расходов. При этом и доходы, и расходы определяются в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ. Для иностранных организаций прибыль в налоговом учете определяется в зависимости от того, осуществляет ли иностранная организация деятельность в России через постоянные представительства или нет. Постоянное представительство должно быть зарегистрировано в налоговой инспекции. Если иностранная организация осуществляет деятельность в РФ через постоянные представительства, то прибыль определяется как разница между полученными через эти представительства доходами и величиной произведенных ими же расходов. Если иностранная организация не осуществляет деятельность через постоянное представительство в России, то прибыль признается сумма дохода, полученная от источников в РФ. Перечень доходов иностранных организаций от источников в РФ, подлежащих обложению налогом, дан в ст. 309 НК РФ.

Сумма налога на прибыль, исчисленная по ставке 20%, зачисляется в два бюджета: 2,0% — в федеральный бюджет и 18% — в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Те организации, которые имеют обособленные подразделения, исчисление и уплату налога на прибыль (авансовых платежей по данному налогу) производят с учетом двух особенностей, определенных ст. 288 НК РФ:

— суммы налога, причитающиеся к зачислению в федеральный бюджет, уплачиваются исключительно по месту нахождения головной организации без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям;

— суммы налога, причитающиеся к зачислению в бюджеты субъектов РФ, уплачиваются как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений.

Признание соответствующего обособленного подразделения таковым производится с учетом положений ст. 11 НК РФ и

независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, а также от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. В свою очередь для рассматриваемых целей рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

По месту нахождения каждого обособленного подразделения, признаваемого таковым в соответствии с изложенными положениями, головная организация должна встать на налоговый учет в течение месяца.

Для определения суммы налога, уплачиваемой в бюджет субъекта РФ, головная организация должна определять долю прибыли, приходящейся на соответствующие обособленные подразделения. Данный показатель определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по организации (включая обособленные подразделения).

Показатель остаточной стоимости амортизируемого имущества является обязательным для всех. Что касается другого показателя — среднесписочной численности работников или расходов на оплату труда, организация вправе сама выбрать, какой из них использовать, зафиксировав его в своей учетной политике для целей налогообложения. При этом выбранный из указанных двух показателей должен быть неизменным в течение всего налогового периода.

Исчисление используемых организацией показателей (остаточной стоимости амортизируемого имущества и среднесписочной численности — расходов на оплату труда) производится за тот отчетный (налоговый) период, за который исчисляются

суммы налога (авансовых платежей по налогу). При этом показатель остаточной стоимости амортизируемого имущества определяется в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, а показатель расходов на оплату труда — в соответствии со ст. 255 НК РФ.

Величина среднесписочной численности определяется согласно постановлению Росстата от 20 ноября 2006 г. № 69. Значение удельного веса того или иного показателя по соответствующему обособленному подразделению рассчитывается как отношение принятого показателя за соответствующий период к такому же показателю в целом по организации, умноженное на 100%.

Необходимо учитывать, что из состава амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ исключаются основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование; переведенные по решению руководства на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также находящиеся по решению руководства на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 календарных месяцев. Учитывая данные положения, остаточная стоимость указанных объектов, а также объектов основных средств, не относящихся к амортизируемому имуществу, в расчете удельного веса остаточной стоимости учитываться не должны.

Также следует помнить, что амортизируемое имущество должно учитываться при определении удельного веса остаточной стоимости имущества того обособленного подразделения, в котором это имущество фактически используется для получения дохода. В качестве подтверждения могут быть приняты документы (приказы, распоряжения, накладные и т. п.) о передаче имущества обособленному подразделению.

Если организация имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Она вправе перейти на исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет этого субъекта РФ, исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории данного субъекта

РФ, и уплачивать налог через одно из этих обособленных подразделений. При этом головная организация самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта РФ, уведомив о принятом решении, налоговые органы, в которых все обособленные подразделения стоят на налоговом учете. Выбранное обособленное подразделение называется ответственным. Такого рода уведомление должно быть направлено до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, т. е. до начала соответствующего налогового периода. В последующем уведомления представляются в налоговые органы только в том случае, если произошли какие-либо изменения, влияющие на порядок уплаты налога. При создании новых или ликвидации обособленных подразделений в течение текущего налогового периода организация обязана в 10-дневный срок после окончания отчетного периода уведомить налоговые органы соответствующего субъекта РФ о выборе ответственного подразделения, через которое будут осуществляться платежи в бюджет.

В случае, если организация и ее обособленные подразделения находятся на территории одного субъекта Российской Федерации, она вправе принять решение об уплате налога на прибыль в бюджет этого субъекта РФ через головную организацию за все свои обособленные подразделения.

Наряду с исчислением и уплатой налога по месту нахождения обособленных подразделений в обязанности головных организаций вменено сообщать исчисленные суммы налога как своим обособленным подразделениям, так и в налоговые органы по месту их регистрации.

Пример 1. Организация осуществляет деятельность в г. Москве и имеет филиал № 1 и филиал № 2 в г. Мытищи Московской области, филиал № 3 в г. Тамбове. По данным налогового учета налоговая база по налогу на прибыль за 9 месяцев 2011 г. составила 340 000 руб. За 9 месяцев 2011 г. среднесписочная численность работников организации составила 150 человек, а фонд оплаты труда (ФОТ) — 2 627 000 руб., в том числе: среднесписочная численность работников филиала № 1 — 10 чел., а

ФОТ — 155 000 руб.; филиала № 2 — 17 чел., а ФОТ — 251 000 руб.; филиала № 3 — 36 чел., а ФОТ — 490 000 руб. Остаточная стоимость амортизируемого имущества за 9 месяцев 2011 г. в целом по организации 1 350 000 руб., в том числе по филиалу № 1 — 480 000 руб., по филиалу № 2 — 630 000 руб.

Определить сумму уплаты налога на прибыль организации и каждого обособленного подразделения при условии, что организация выбрала ответственное подразделение — филиал № 2 и в учетной политике указала показатель — “среднесписочная численность работников”.

В связи с тем, что организация определила из двух филиалов, находящихся на территории г. Мытищи, ответственное подразделение, то налог на прибыль в бюджет субъектов РФ будет распределен между головной организацией, филиалом № 2 и филиалом № 3. При этом показатели по филиалу № 1 и филиалу № 2 складываются и отражаются как показатель ответственного подразделения:

Определяем удельный вес среднесписочной численности работников:

ответственного подразделения — $18\% [(10 + 17)/150 \times 100\%]$;

филиала № 3 — $24\% (36/150 \times 100\%)$;

головной организации — $58\% (87/150 \times 100\%)$. Среднесписочная численность головной организации равна 87 человек ($150 - 10 - 17 - 36$).

Проверка: $18\% + 24\% + 58\% = 100\%$.

Определяем удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества:

ответственного подразделения — $82\% [(480\ 000 + 630\ 000) : 1\ 350\ 000 \times 100]$;

филиала № 3 — $0\% (0/1\ 350\ 000 \times 100\%)$;

головной организации — $18\% (240\ 000/1\ 350\ 000 \times 100\%)$.

Остаточная стоимость амортизируемого имущества головной организации равна 240 000 руб. ($1\ 350\ 000 - 480\ 000 - 630\ 000$).

Если у обособленного подразделения нет основных средств, то удельный вес остаточной стоимости имущества равен нулю (Письмо Минфина России от 29.05.2009 № 03-03-06/1/356).

Проверка: $82\% + 0\% + 18\% = 100\%$.

Определяем долю прибыли, приходящуюся на соответствующее обособленное подразделение:

ответственного подразделения — $50\% [(18\% + 82\%)/2]$;

филиала № 3 — $12\% [(24\% + 0\%)/2]$;

головной организации — $38\% [(58\% + 18\%)/2]$.

Таким образом, налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет субъектов РФ, будет распределяться следующим образом:

в бюджет г. Мытищи — 50% ;

в бюджет г. Тамбова — 12% ;

в бюджет г. Москвы — 38% .

Налогооблагаемая прибыль за 9 месяцев 2011 г. составляет 340 000 руб., сумма исчисленного налога на прибыль равна 68 000 руб. ($340\,000 \text{ руб.} \times 20 / 100$), в том числе:

в федеральный бюджет — 6800 руб. ($340\,000 \text{ руб.} \times 2\%$) уплачивается головной организацией;

в бюджеты субъектов РФ — 61 200 руб. ($340\,000 \text{ руб.} \times 18/100$) подлежит распределению между бюджетами субъектов РФ, в том числе:

в бюджет г. Мытищи — 30 600 руб. ($61\,200 \text{ руб.} \times 50 / 100$);

в бюджет г. Тамбова — 7344 руб. ($61\,200 \text{ руб.} \times 12 / 100$);

в бюджет г. Москвы — 23 256 руб. ($61\,200 \text{ руб.} \times 38 / 100$).

Пример 2. Организация осуществляет деятельность в г. Москве и имеет филиал № 1 и филиал № 2 в г. Мытищи Московской области, филиал № 3 в г. Тамбове. По данным налогового учета налоговая база по налогу на прибыль за 9 месяцев 2011 г. составила 340 000 руб. За 9 месяцев 2011 г. среднесписочная численность работников организации составила 150 чел., а фонд оплаты труда (ФОТ) — 2 627 000 руб., в том числе: среднесписочная численность работников филиала № 1 — 10 чел., а ФОТ — 155 000 руб.; филиала № 2 — 17 чел., а ФОТ — 251 000 руб.; филиала № 3 — 36 чел., а ФОТ — 490 000 руб. Остаточная стоимость амортизируемого имущества за 9 месяцев 2011 г. в целом по организации 1 350 000 руб., в том числе по филиалу № 1 — 480 000 руб., по филиалу № 2 — 630 000 руб.

Определить сумму уплаты налога на прибыль организации и каждого обособленного подразделения при условии, что орга-

низация не выбрала ответственное подразделение и в учетной политике указала показатель — “расходы на оплату труда”.

Определяем удельный вес расходов на оплату труда:

филиала № 1 — 5,9% ($155\ 000 / 2\ 627\ 000 \times 100$);

филиала № 2 — 9,55% ($251\ 000 / 2\ 627\ 000 \times 100$);

филиала № 3 — 18,66% ($490\ 000 / 2\ 627\ 000 \times 100$);

головной организации — 65,89% ($1\ 731\ 000 / 2\ 627\ 000 \times 100$).

Фонд оплаты труда головной организации равен 1 731 000 ($2\ 627\ 000 - 155\ 000 - 251\ 000 - 490\ 000$).

Проверка: $5,9\% + 9,55\% + 18,66\% + 65,89\% = 100\%$.

Определяем удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества:

филиала № 1 — 35,6% ($480\ 000 / 1\ 350\ 000 \times 100$);

филиала № 2 — 46,6% ($630\ 000 / 1\ 350\ 000 \times 100$);

филиала № 3 — 0% ($0 / 1\ 350\ 000 \times 100$);

головной организации — 17,8% ($240\ 000 / 1\ 350\ 000 \times 100$).

Остаточная стоимость амортизируемого имущества головной организации равна 240 000 руб. ($1\ 350\ 000 - 480\ 000 - 630\ 000$).

Проверка: $35,6\% + 46,6\% + 0\% + 17,8\% = 100\%$.

Определяем долю прибыли, приходящуюся на соответствующее обособленное подразделение:

филиала № 1 — 20,75% [$(5,9 + 35,6) / 2$];

филиала № 2 — 28,08% [$(9,55 + 46,6) / 2$];

филиала № 3 — 9,33% [$(18,66 + 0) / 2$];

головной организации. — 41,84% [$(65,89 + 17,8) / 2$].

Таким образом, налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет субъектов РФ, будет распределяться следующим образом:

в бюджет г. Мытищи: филиал № 1 — 20,75% и филиал № 2 — 28,08%;

в бюджет г. Тамбова — 9,33%;

в бюджет г. Москвы — 41,84%.

Налогооблагаемая прибыль за 9 месяцев 2011 г. составляет 340 000 руб., сумма исчисленного налога на прибыль равна 68 000 руб. ($340\ 000\ \text{руб.} \times 20 / 100$), в том числе:

в федеральный бюджет — 6800 руб. ($340\ 000\ \text{руб.} \times 2\%$), уплачивается головной организацией;

в бюджеты субъектов РФ — 61 200 руб. (340 000 руб. × 18%) подлежит распределению между бюджетами субъектов РФ, в том числе:

в бюджет г. Мытищи:

по филиалу № 1 — 12 699 руб. (61 200 руб. × 20,75 / 100);

по филиалу № 2 — 17 185 руб. (61 200 руб. × 28,08 / 100);

в бюджет г. Тамбова — 5710 руб. (61 200 руб. × 9,33 / 100);

в бюджет г. Москвы — 25 606 руб. (61 200 руб. × 41,84 / 100).

В связи с тем, что организация не выбрала ответственное подразделение, уплата налога на прибыль в бюджет г. Мытищи должна производиться двумя платежами: по филиалу № 1 — 12 699 руб. и по филиалу № 2 — 17 185 руб.

6. Модели сосуществования бухгалтерского и налогового учета

Необходимо отметить, что в зарубежных странах различают две модели сосуществования бухгалтерского и налогового учета.

Первая модель, называемая “Континентальная”, представляет собой положение, при котором бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают и первый выполняет все фискально-учетные задачи.

К континентальной (европейской) системе относятся, в частности, учетные системы Германии, Швеции, Бельгии, Испании, Италии и др. К этой модели можно отнести соотношение бухгалтерского и налогового учета в России до 1995 г.

Вторая модель называется “Англосаксонской”. К ней относятся в основном США, Англия, Австрия, Канада и др. Данная система предполагает существование и ведение параллельно как бухгалтерского, так и налогового учета.

С середины 1995 г. существующие отечественные учетные системы при своем взаимодействии стали относиться к англосаксонской модели. Однако налоговый учет не подменяет и не исключает ведение бухгалтерского учета, а наряду с собственными методами использует последний для исчисления налогов и сборов.

По степени участия бухгалтерского учета в системе учета налогового можно выделить три вида налогового учета.

1. *Бухгалтерский налоговый учет.* Показатели налогового учета формируются исключительно на данных бухгалтерского учета.

По количеству исчисляемых налогов данный вид налогового учета является определяющим, поскольку традиционно отечественная система налогообложения была ориентирована на показатели бухгалтерского учета, что свидетельствует об универсальности последнего.

2. *Смешанный налоговый учет.* Показатели налогового учета формируются на основе данных бухгалтерского учета, но с использованием определенных методов для целей налогообложения.

При данном методе налогового учета налогоплательщик первоначально использует показатели своего бухгалтерского учета, а после этого производит корректировку полученных показателей по специальной методике, предусмотренной налоговым законодательством.

3. *Абсолютный налоговый учет.* Показатели налогового учета формируются без участия бухгалтерского учета.

Случаи, когда налоговые платежи рассчитываются без участия показателей бухгалтерского учета, тоже достаточно распространены. Так, без участия бухгалтерских показателей исчисляются таможенные пошлины, государственная пошлина.

В России в настоящее время налоговый учет все больше выделяется в качестве основного. Чрезмерно завышенные требования по его ведению и оформлению отчетности постоянно наводят предпринимателей на мысль о полной замене бухгалтерского учета налоговым учетом, что для них экономически оправданно.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации с целью определить налоговую базу для исчисления налога на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с установленным порядком. Налогоплательщик согласно ст. 313 НК РФ организует систему налогового учета самостоятельно, исходя из принципа последовательно-

сти применения норм и правил налогового учета. Порядок же ведения последнего устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя предприятия.

Следует отметить, что для определения налоговой базы налогоплательщику разрешено использовать регистры бухгалтерского учета. Если же содержащейся там информации недостаточно для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе вводить в эти регистры дополнительные реквизиты, формируя тем самым регистры налогового учета. Налоговые органы не вправе устанавливать обязательные формы документов налогового учета.

В настоящее время ученые и практики предлагают различные варианты решения проблемы ведения налогового учета (рис. 7).

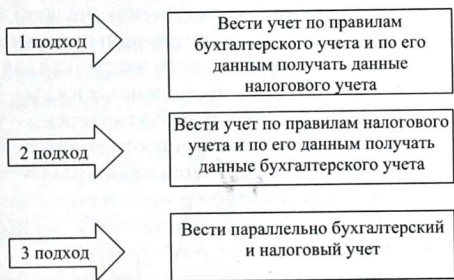


Рис. 7. Подходы к ведению налогового учета

Первый подход фактически предполагает сохранение применяемой сегодня схемы расчета прибыли, подлежащей налогообложению.

Он базируется на том, что в течение отчетного периода все хозяйственные операции отражаются только в регистрах бухгалтерского учета. В конце периода данные бухгалтерского учета трансформируются в данные налогового учета (рис. 8).

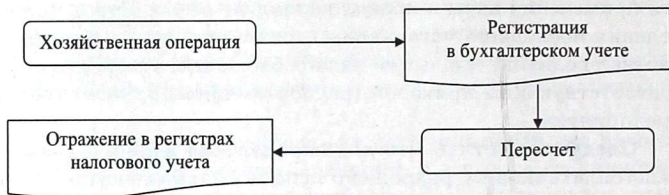


Рис. 8. Получение данных налогового учета по данным бухгалтерского учета

Преимуществом первого подхода является сохранение устойчивой и контролируемой связи между бухгалтерским и налоговым учетом. Недостаток его заключается в невозможности получить отдельные данные налогового учета, учитываемые при расчете налоговой базы, например об убытках “будущих периодов”, признаваемых в составе расходов текущего периода, о суммах штрафных санкций за нарушение условий договоров.

В основе второго подхода лежит принцип приоритета. В этом случае для налогоплательщиков более важной задачей считается соблюдение норм и правил, изложенных в главе 25 НК РФ (по сравнению с нормами и правилами бухгалтерского учета)[34].

Он базируется на том, что в течение отчетного периода первичные учетные документы и другие оправдательные документы отражаются в регистрах налогового учета, а по его завершении данные налогового учета трансформируются в данные бухгалтерского учета с отражением на счетах (рис. 9).

Этот подход позволяет наиболее полно учесть все нюансы признания отдельных видов доходов и расходов для целей налогообложения. Однако при этом бухгалтерскому учету отводится второстепенная роль, что, по нашему мнению, является неприемлемым.

Существенным недостатком второго подхода следует признать необходимость отражения в регистрах налогового учета той информации, которая не имеет отношения к определению налоговой базы, например о начислении дивидендов, получении наличных из банка, внутрихозяйственных расчетах.



Рис. 9. Получение данных бухгалтерского учета по данным налогового учета

Третий подход основывается на том, что данные бухгалтерского и налогового учета формируются параллельно и независимо друг от друга (рис. 10).

С точки зрения достижения конечной цели обоих видов учета этот подход представляется правильным, поскольку позволяет в каждой системе учета интерпретировать факт хозяйственной деятельности в соответствии с нормами и правилами, установленными для этой системы. Недостатком подхода является значительное увеличение объема учетной работы при ручном ведении бухгалтерского и налогового учета.

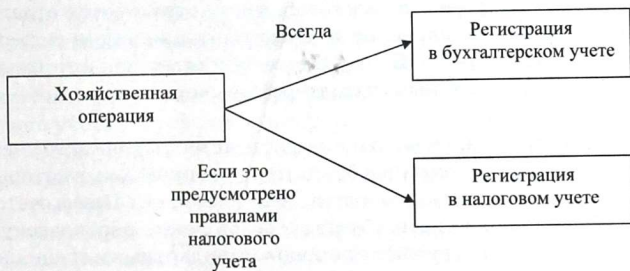


Рис. 10. Схема параллельного учета

Оптимальной является модель, основанная на преимуществах первого и третьего подходов. Схематично она представлена на рис. 11.



Рис. 11. Оптимальная модель ведения бухгалтерского и налогового учета в целях налогообложения

Ее суть состоит в следующем: в течение месяца совершаемые в организации хозяйственные операции, оформленные первичными документами бухгалтерского учета, отражаются в информационной базе по правилам бухгалтерского учета.

В конце месяца на основе данных бухгалтерского учета заполняются аналитические регистры налогового учета по правилам, изложенным в главе 25 НК РФ.

Одновременно в регистрах налогового учета на основании первичных документов налогового учета отражаются отдельные операции, которые не подлежат отражению в системе бухгалтерского учета. В результате бухгалтерская отчетность формируется по данным бухгалтерского учета, а налоговая — по данным налогового.

Под отражением операции в системе бухгалтерского учета понимается формирование бухгалтерских проводок, в которых корреспондирующими являются балансовые счета Плана счетов.

Собственно регистры бухгалтерского учета в их классическом понимании получают с помощью стандартных и специализированных отчетов по данным на синтетических и аналитических счетах.

Отражение операции в налоговом учете имеет принципиальное отличие. Оно заключается в том, что обобщение и группировка данных производятся без распределения (отражения)

по счетам бухгалтерского учета. Поэтому в налоговом учете аналитические регистры налогового учета представляют собой группу самостоятельных специализированных отчетов, формируемых по данным налогового учета.

Так как современный налоговый учет формируется не на экономических принципах, не охватывает всю совокупность хозяйственных операций и действий (а в НК РФ большое количество противоречий), то риск ошибок в нем чрезвычайно велик. Сравнимость результатов возможна только при полном отражении деятельности на основе первичных документов, плана счетов бухгалтерского учета и предъявлении налогового баланса.

Разработка комбинированных регистров налогового и финансового учета предполагает дополнение существующих регистров необходимыми реквизитами. В дальнейшем набор таких регистров требует систематизации для определения доходов и расходов организации при расчете налогооблагаемой прибыли, с учетом особенностей конкретной организации-налогоплательщика.

На основании этого можно утверждать, что налоговый учет является одним из разделов бухгалтерского учета наряду с финансовым и управленческим учетом. Остается только определить его место в бухгалтерии организации.

По традиции налоговый учет рассматривается в научной, нормативной и консультационной литературе только во взаимодействии с финансовой составляющей бухгалтерского учета. Причина этому — наличие нормативного регулирования финансового учета со стороны государства. А так как управленческий учет не регулируется законодательством России, его не рассматривают как элемент бухгалтерии, заслуживающий внимания.

Вместе с тем нет сомнения в роли управленческого учета в хозяйственной жизни как отдельного предприятия, так и страны в целом. Вспомним роль государственной статистики, особенно в годы функционирования плановой экономики Советского Союза. Чем, если не системой сбора и обработки управленческой информации, являлась тогда государственная статистика? Такой же системой, только с возросшим потенциалом, она остается и сейчас.

Проблема заключается в том, что до сих пор не разработана унифицированная система управленческого учета (субъективной статистики) для отдельного предприятия, со всеми необходимыми атрибутами: регистрами, методикой, алгоритмами использования информации в управлении, законодательным закреплением обязанности ведения такого учета на предприятии. Возможно, не пришло еще время для осознания законодателями экономических стимулов, эффектов от действия такой системы в масштабах страны.

Большинство ученых основную цель управленческого учета видит в формировании информации на всех уровнях управленческой иерархии.

Налоговый учет не позволяет выявить действительный финансовый результат хозяйственной деятельности, обеспечить реальную конкурентоспособность и взаимодействие с внешней средой. В этой связи информация, формируемая в налоговом учете, должна интегрироваться с информацией, формируемой в финансовом и управленческом учете, с целью оптимизации налогообложения, т. е. формировать информацию, полезную для принятия обоснованных решений, и обеспечивать управление предприятием с наибольшей степенью эффективности.

Основные подходы ведения налогового учета с точки зрения движения информации и составления отчетности по отношению к финансовой и управленческой составляющим бухгалтерского учета представлены на рис. 12.

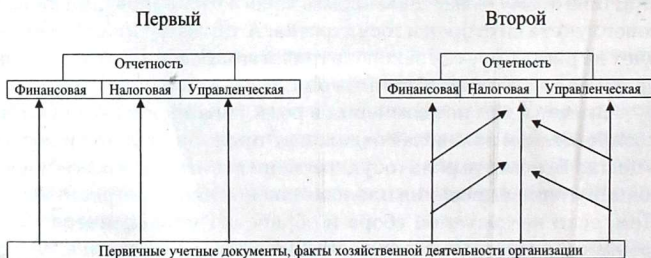


Рис. 12. Место налогового учета в бухгалтерии организации с точки зрения обмена информацией

7. Организация учета в условиях применения Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” ПБУ 18/02

В результате различных правил признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учета (ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99) и налогообложения (гл. 25 НК РФ) бухгалтерская прибыль (убыток) организаций может не совпадать по величине с налогооблагаемой прибылью (убытком).

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит из постоянных и временных величин. В целях отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различий налога на бухгалтерскую прибыль (убыток) от текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н было утверждено Положение по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” (ПБУ 18/02).

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 г., организации должны в бухгалтерском учете и отчетности отражать не только налог на прибыль, рассчитанный в соответствии с гл. 25 НК РФ, но и налог на прибыль, полученный по данным бухгалтерского учета, а также отражать в учете суммы, которые могут повлиять на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов. Субъекты малого предпринимательства могут не применять Положение по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” (ПБУ 18/02).

Приказами Минфина России от 11 февраля 2008 г. № 23н, от 25 октября 2010 г. № 132н, от 24 декабря 2010 г. № 186н внесены изменения в ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций”. Теперь действие Положения распространяется на все организации, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений, однако некоммерческие организации и субъекты малого предпринимательства вправе его не применять.

В соответствии с ПБУ 18/02 разницы могут быть постоянными и временными.

ПБУ 18/02 рассматривает постоянное налоговое обязательство и постоянный налоговый актив совместно, а также не разделяет постоянные разницы.

На наш взгляд постоянные разницы можно подразделить на положительные и отрицательные.

Предлагается под положительными постоянными разницами (ППР) понимать доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), но не участвуют в расчете налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Наличие в учете таких разниц приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде, т. е. к возникновению постоянных налоговых обязательств, а именно суммы налога на прибыль, которая в отчетном периоде увеличивает налоговые платежи.

Предлагается под отрицательными постоянными разницами (ОПР) понимать доходы и расходы, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, но не признаются для целей бухгалтерского учета как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Наличие в учете этих разниц приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде, т. е. к возникновению постоянного налогового актива, а именно — суммы налога на прибыль, которая в отчетном периоде уменьшает налоговые платежи.

Для большинства организаций постоянными разницами являются: образование убытков, которые не могут быть приняты в целях налогообложения; превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытков) над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, с учетом ограничений (взносы и страховые платежи по договорам обязательного или добровольного страхования, расходы на рекламу, представительские расходы и т. д.); непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг) в сумме стоимости этого имущества, и расходов, связанных с этой передачей, и другие.

Нами предлагается для определения постоянной разницы из данных бухгалтерского учета вычитать данные налогового учета. Если данные бухгалтерского учета больше, чем данные налогового учета, то разница будет положительной. Если данные бухгалтерского учета меньше, чем данные налогового учета, то разница будет отрицательной. В бухгалтерском учете положительные постоянные разницы образуют постоянное налоговое обязательство (ПНО), а отрицательные постоянные разницы образуют постоянный налоговый актив (ПНА).

Постоянное налоговое обязательство — это сумма налога, которая приводит к увеличению платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде, а постоянный налоговый актив — это сумма налога, которая приводит к уменьшению платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде (п. 7 ПБУ 18/02).

Если положительную постоянную разницу умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, то получится постоянное налоговое обязательство. С 2009 г. ставка налога на прибыль установлена законодательством РФ в размере 20%.

Таким образом,

$$\text{ПНО} = \text{ППР} \times 20\%,$$

где ПНО — постоянное налоговое обязательство;

ППР — положительная постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Если отрицательную постоянную разницу умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, то получится постоянный налоговый актив:

$$\text{ПНА} = \text{ОПР} \times 20\%,$$

где ПНА — постоянный налоговый актив;

ОПР — отрицательная постоянная разница.

Постоянный налоговый актив признается в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в

одном отчетном периоде и участвуют в расчете налоговой базы по налогу на прибыль в другом или других отчетных периодах. Наличие временных разниц приводит к образованию отложенного налога на прибыль, т. е. к возникновению сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет в следующем отчетном или последующих отчетных периодах.

Для большинства организаций временными разницами являются: разница между суммой начисленной амортизации по правилам бухгалтерского учета и по правилам налогового учета; разница между себестоимостью проданной продукции (работ, услуг) и суммой прямых и косвенных расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль; разница между суммой от продажи объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета и по правилам налогового учета и др.

Согласно п. 10 ПБУ 18/02 временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на вычитаемые временные разницы (ВВР), которые в будущем отчетном периоде приводят к уменьшению налога на прибыль и налогооблагаемые временные разницы (НВР), которые в следующем отчетном периоде приводят к увеличению налога на прибыль.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налогового обязательства (п. 12 ПБУ 18/02), а вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налогового актива (п. 11 ПБУ 18/02).

Изменение величины отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде равняется произведению налогооблагаемых временных разниц, возникших (погашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату

$$\text{ОНО} = \text{НВР} \times 20\%,$$

где ОНО — изменение величины отложенных налоговых обязательств;

НВР — налогооблагаемая временная разница, возникшая или погашенная в отчетном периоде.

Изменение величины отложенных налоговых активов в отчетном периоде равняется произведению вычитаемых вре-

менных разниц, возникших (погашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times 20\%,$$

где ОНА — изменение величины отложенных налоговых активов;

ВВР — вычитаемая временная разница, возникшая или погашенная в отчетном периоде.

Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельных синтетических счетах: счет 77 “Отложенные налоговые обязательства” и счет 09 “Отложенные налоговые активы”. При этом в аналитическом учете обязательства и активы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла или погашена соответственно налогооблагаемая или вычитаемая временная разница.

При образовании отложенного налогового обязательства в бухгалтерском учете делается запись по дебету счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Налог на прибыль” в корреспонденции с кредитом счета 77 “Отложенные налоговые обязательства”.

По мере погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Сумма, на которую уменьшается или полностью погашается в отчетном периоде отложенное налоговое обязательство, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 77 “Отложенные налоговые обязательства” и кредиту счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”, субсчет “Налог на прибыль”.

В случаях выбытия объекта актива или вида обязательства, по которому было начислено отложенное налоговое обязательство, списание проводится по дебету 77 “Отложенные налоговые обязательства” и кредиту счета 99 “Прибыли и убытки” и данная сумма не увеличивает налогооблагаемую прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

При возникновении вычитаемой временной разницы начисляется отложенный налоговый актив. При этом в бухгалтерском

учете делается запись по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Налог на прибыль".

По мере погашения вычитаемых временных разниц будут частично засчитываться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Сумма, на которую уменьшается или полностью погашается в текущем отчетном периоде отложенный налоговый актив, отражается в бухгалтерском учете обратной проводкой: по дебету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Налог на прибыль", в корреспонденции с кредитом 09 "Отложенные налоговые активы".

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, не уменьшает налогооблагаемую прибыль и списывается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту 09 "Отложенные налоговые активы".

В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет 99 "Прибыли и убытки".

Бухгалтерская прибыль формирует условный расход по налогу на прибыль. Если бухгалтерскую прибыль, сформированную в отчетном периоде, умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, то получится условный расход по налогу на прибыль:

$$УР = БП \times 20\%,$$

где УР — условный расход по налогу на прибыль;

БП — бухгалтерская прибыль.

Бухгалтерский убыток формирует условный доход по налогу на прибыль. Если бухгалтерский убыток, сформированный в отчетном периоде, умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, то получится условный доход по налогу на прибыль:

$$\text{УД} = \text{БУ} \times 20\%,$$

где УД — условный доход по налогу на прибыль;
БУ — бухгалтерский убыток.

Согласно п. 19 ПБУ 18/02 при составлении бухгалтерского баланса организация имеет право отражать свернутое сальдо отложенных налоговых активов и обязательств, но воспользоваться таким порядком нельзя, если законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрено отдельное формирование налоговой базы. Таким образом, исчезли условия, которые должна была выполнить организация для отражения в бухгалтерском балансе сальдированной суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2008 г., исключено понятие текущего налогового убытка (п. 21 ПБУ 18/02). Организация вправе самостоятельно выбрать, каким способом определять величину текущего налога на прибыль — на основании данных, сформированных в бухгалтерском учете, либо на основе декларации по налогу на прибыль (п. 22 ПБУ 18/02). Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации [21].

Пример 3. Организация уплачивает ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль. Расходы на оплату труда за 2011 г. составили 800 000 руб. Организация в 2011 г. заключила и оплатила договоры добровольного страхования работников:

- страхования жизни работников на 5 лет, ежегодный платеж 60 000 руб.,
- пенсионного страхования, ежегодные платежи 30 000 руб.,
- личного страхования на один год, на медицинские расходы в размере 28 000 руб.,
- добровольного личного страхования 23 работников на случай причинения вреда здоровью, ежегодные платежи 260 000 руб.

Определить сумму расходов на оплату труда в целях налогообложения за 2011 г., а также определить разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

В соответствии с п. 16 ст. 255 НК РФ расходы добровольного страхования работников для целей налогообложения нормируются:

— совокупная сумма платежей, выплачиваемая по договорам страхования жизни работников и добровольного пенсионного страхования, не должна превышать 12% от суммы расходов на оплату труда;

— взносы по договорам личного страхования на медицинские расходы не должны превышать 6% от суммы расходов на оплату труда;

— взносы по договорам личного страхования на случай причинения вреда здоровью не должны превышать 15 000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

Следовательно, все оплаченные фактические расходы будем сравнивать с нормами, установленными НК РФ, и учитывать для целей налогообложения равномерно, не больше фактических.

12% от суммы расходов на оплату труда составляет 96 000 руб. ($800\,000 \text{ руб.} \times 12 / 100$), а совокупная сумма платежей, выплачиваемая по договорам страхования жизни работников и добровольного пенсионного страхования, составляет 90 000 руб. ($60\,000 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.}$), $96\,000 \text{ руб.} > 90\,000 \text{ руб.}$

Следовательно, для целей налогообложения принимаются 90 000 руб.

6% от суммы расходов на оплату труда составляет 48 000 руб. ($800\,000 \text{ руб.} \times 6 / 100$), а сумма платежей, выплачиваемая по договору личного страхования на медицинские расходы, составляет 28 000 руб., $48\,000 \text{ руб.} > 28\,000 \text{ руб.}$

Следовательно, для целей налогообложения принимаются 28 000 руб.

Годовая норма добровольного личного страхования 23 работников на случай причинения вреда здоровью составляет 345 000 руб. ($23 \times 15\,000 \text{ руб.}$), а фактические ежегодные платежи добровольного личного страхования 23 работников на случай причинения вреда здоровью составили 260 000 руб., $260\,000 \text{ руб.} < 345\,000 \text{ руб.}$

Следовательно, для целей налогообложения принимаются 260 000 руб.

Таким образом, сумма расходов на оплату труда в целях налогообложения за 2009 г. составила 1 178 000 руб. (800 000 руб. + 90 000 руб. + 28 000 руб. + 260 000 руб.).

В бухгалтерском учете расходы по добровольному страхованию не нормируются, т. е. не имеют ограничений, и сумма фактических расходов целиком учитывается в бухгалтерском учете в размере 1 263 000 руб. (800 000 руб. + 90 000 руб. + 28 000 руб. + 345 000 руб.).

Сумма 85 000 руб. (1 263 000 руб. – 1 178 000 руб.) не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль за 2011 г. и является положительной постоянной разницей, которая формирует постоянное налоговое обязательство.

8. Методика ведения налогового учета отложенных налогов по принципам международных стандартов финансового учета и отчетности

Целью предпринимательской деятельности является получение прибыли, поскольку в условиях экономической самостоятельности и самофинансирования она выступает одним из решающих критериев оценки эффективности деятельности. Доходы и расходы организации — это основные факторы, влияющие на получение прибыли и, следовательно, на величину уплачиваемых налогов. Поэтому регулирование учета доходов и расходов признается одним из важнейших элементов бухгалтерского и налогового законодательства и традиционно является областью научных исследований.

В настоящее время требования документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета доходов и расходов и положений налогового законодательства имеют определенные отличия. Различны не только правила признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, но и их классификация, способы оценки, порядок распределения между отдельными отчетными периодами, а также порядок определения налогооблагаемой прибыли. И хотя отдельные

различия носят лишь формальный характер, налоговыми нормативными документами для учета фактов, связанных с возникновением и исполнением налоговых обязательств, организациям предписывается ведение налогового учета доходов и расходов при исчислении налога на прибыль.

Между тем введение налогового учета доходов и расходов значительно усложнило порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, привело к излишним трудовым и финансовым затратам на содержание экономических служб из-за необходимости ведения налогового учета параллельно с бухгалтерским. Кроме того, налоговый учет не содержит механизма контроля за формированием доходов и расходов организации.

От учета требуется не только констатация и регистрация фактов хозяйственной жизни, под влиянием которых формируются финансовые результаты деятельности организации, но и активное на них воздействие. Основным моментом в решении этих вопросов является постоянное улучшение качества учетной информации, большая ее детализация и повышение оперативности данных. Именно повышение оперативности и аналитичности бухгалтерского учета формирования доходов и расходов как инструмента информационного обеспечения расчетов по налогу на прибыль представляет проблему, не получившую пока удовлетворительного решения.

Актуальным вопросом в методологии учета для целей налогообложения остается механизм расчета текущего налога на прибыль по принципам отечественного и международного законодательства.

Понятия отложенных налоговых активов и обязательств в Европе существуют с 60-х годов прошлого века. Для России эти понятия относительно новые с 2003 г. и вызывают у отечественных бухгалтеров множество вопросов и трудности в применении.

Отражение отложенных налоговых активов и обязательств в бухгалтерской отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, регламентируется МСФО-12 "Налоги на прибыль"[22].

Первая редакция МСФО-12 "Налоги на прибыль" была опубликована в апреле 1978 г. и вступила в силу в 1979 г. Впоследствии стандарт переделывался и дорабатывался в 1989, 1994,

1996, 1998, 2000 г. Последний раз он был переработан и принят в марте 2004 г.

Первоначально в международной практике применялись одновременно два метода расчета отложенных налогов: метод частичного признания (метод отсрочки) и метод полного признания (метод обязательств). До 2001 г. организации закрепляли в учетной политике метод расчета отложенных налогов при формировании международной отчетности. С 2001 г. ориентированный на бухгалтерский баланс подход к расчету отложенных налогов, а именно метод обязательств, был признан наиболее приемлемым и точным, так как с его помощью можно объяснить все причины появления временных разниц и раскрыть их в пояснительной записке к финансовой отчетности. Кроме того, можно применить требование осмотрительности при отражении отложенного налогового актива, т. е. понять, по какой конкретно статье баланса возник отложенный налоговый актив. В настоящее время при формировании международной отчетности допускается единственный подход к расчету отложенных налогов — это метод, ориентированный на бухгалтерский баланс, т. е. метод обязательств.

МСФО-12 применяется для отражения всех налогов, базой для которых является налогооблагаемая прибыль. При этом под налогооблагаемой понимается прибыль, которая определяется в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, и на основании которой рассчитывается налог на прибыль для уплаты в бюджет.

К сфере применения стандарта могут быть отнесены и другие налоги, которые по существу рассчитываются на основе показателя прибыли либо заменяют собой налог на прибыль. Например, в целях налоговой оптимизации в рамках холдингов часто используются организации, применяющие упрощенную систему налогообложения. Если объектом налогообложения выступает величина доходов за вычетом расходов, данный налог подпадает под действие МСФО-12.

В соответствии с МСФО-12 налог на прибыль состоит из текущих и отложенных налогов.

Текущие налоги на прибыль — это сумма налогов на прибыль, которую должна уплатить организация за отчетный

период. Текущий налог за данный и предыдущий периоды должен признаваться в отчетности в качестве краткосрочного обязательства, равного его неоплаченной величине. Если налог подлежит уплате в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты, то сумма налога раскрывается как долгосрочное обязательство.

В связи с тем, что в соответствии с МСФО-12 зачет краткосрочных налоговых активов и краткосрочных налоговых обязательств допускается только в том случае, когда компания имеет юридически закрепленное право зачета признанных сумм, данные о задолженности и переплате по налогу на прибыль должны показываться в отчетности развернуто:

- в части расчетов по налогу на прибыль с федеральным и региональным бюджетами в рамках одной компании;
- в части расчетов по налогу на прибыль по разным компаниям в рамках консолидированной отчетности.

Отложенные налоги на прибыль представляют собой величину, на которую бухгалтеру необходимо сделать поправку вследствие существующей разницы в определении доходов и расходов для целей составления финансовой отчетности и исчисления налога на прибыль.

Отложенные налоги появились в результате последовательной реализации принципа начисления в МСФО (операции отражаются в тех периодах, к которым они относятся). Например, наличие доходов и расходов, которые учитываются в бухгалтерском учете по методу начисления, а в налоговом учете — только после оплаты, приведет к появлению разрыва во времени между признанием финансового результата от операции и отражением налога на прибыль, возникающего именно из этой операции. При этом налог на прибыль, начисленный по операциям прошлого периода, уменьшит текущую прибыль, результатом получения которой он не является. В итоге на основе искаженных данных пользователи финансовой отчетности могут принять ошибочные решения.

Отложенные налоги позволяют решить проблему временного несоответствия фактов хозяйственной деятельности. Принимая во внимание, что величина расходов по налогу на

прибыль, признанная в отчете о прибылях и убытках, состоит из текущего и отложенного налогов, отражение налога на прибыль в финансовой отчетности организации будет согласовываться с принципом начисления.

Актив или обязательство имеют налоговую базу.

Налоговая база актива — это величина, вычитаемая для целей налогообложения из налогооблагаемых доходов, которые получит компания, когда возместит балансовую стоимость актива. Если эти будущие доходы не будут облагаться налогом, налоговая база актива будет равна его балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства определяется из его балансовой стоимости за минусом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах.

Для сравнения налогооблагаемой базы активов и обязательств с их балансовой стоимостью по МСФО необходимо максимально сблизить классификацию активов и обязательств в налоговом учете и учете по международным стандартам. Другими словами, при постановке налогового учета должны быть сделаны все корректировки, связанные с перегруппировкой статей. Например, статья отчетности по МСФО “Товарно-материальные запасы” может включать стоимость остатков материалов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров на складе и товаров отгруженных. В налоговую базу этой статьи должны быть включены налоговые базы всех указанных элементов.

Временные различия (temporary differences) — это различия между балансовой стоимостью и налоговой базой актива или обязательства. Временные различия делятся на налогооблагаемые временные различия (taxable temporary differences) и вычитаемые временные различия (deductible temporary differences).

Налогооблагаемые временные различия — это различия, которые приводят к увеличению налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается (погашается). К ним относятся: отнесенная на балансовую статью “Капитал” дооценка основных средств; разница в остаточной стоимости основных средств, если

балансовая стоимость превышает налоговую базу; признание в налоговом учете доходов организациями, применяющими кассовый метод (проценты к получению); разница в оценке финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, при увеличении их балансовой стоимости до справедливой; классификация финансовой аренды в налоговой отчетности как операционной с отражением только платежей, а в финансовой отчетности отражение арендованных долгосрочных активов, их амортизации, процентов по обязательствам и текущих платежей; разница между балансовой стоимостью дебиторской задолженности, формируемой с учетом созданного резерва под сомнительные долги, и ее налоговой базой, формируемой в полной сумме долга, без учета созданного резерва.

Вычитаемые временные различия — это различия, которые приводят к уменьшению налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается (погашается). К ним относятся: относимая на балансовую статью “Капитал” уценка основных средств; разница в остаточной стоимости основных средств, если налоговая база превышает балансовую стоимость; признание в налоговом учете расходов организациями, применяющими кассовый метод (проценты к уплате); разница в оценке финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, при уменьшении их балансовой стоимости до справедливой; классификация финансовой аренды в налоговой отчетности как операционной с отражением только платежей, а в финансовой отчетности отражение общей суммы обязательств по финансовой аренде; разница между балансовой стоимостью кредиторской задолженности по выданному векселю с учетом процентов и налоговой базой, формируемой как реально привлеченная под вексель сумма денежных средств.

Однако не все временные различия приводят к отложенным налогам. Это относится прежде всего к постоянным различиям, возникающим между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью в том случае, когда признанный в бухгалтерском учете доход или расход не включается в налогооблагаемую прибыль согласно действующему налоговому законодательству. Для постоянных

разниц действует правило: налоговая база актива (обязательства) равна его балансовой стоимости. Российское налоговое законодательство относит к постоянным разницам все категории нормируемых в целях налогообложения расходов, остаточную стоимость безвозмездно переданного имущества (включая НДС), сумму амортизации безвозмездно полученного имущества, ссуды к получению и уплате, начисленные к уплате дивиденды, правительственные субсидии и др. В некоммерческих организациях к постоянным разницам относят целевые поступления, не облагаемые налогом на прибыль. Следует отметить, что МСФО 12 "Налоги на прибыль" постоянные разницы не рассматривает.

На практике при подготовке отчетности по МСФО расчет отложенных налогов является завершающей операцией. Это связано с тем, что при расчете отложенных налогов должны быть учтены все эффекты, обуславливающие различие между бухгалтерской и налоговой базой активов и обязательств.

Разработанный механизм расчета отложенных налогов в соответствии с требованиями о раскрытии информации, установленными МСФО-12, приведен на рис. 13.

При всей своей сложности правила учета налога на прибыль по МСФО обеспечивают автономность налогового и финансового учета. Необходимо всегда помнить о различных целях каждой системы бухгалтерского учета.

Налоговое законодательство направлено на повышение доходов бюджета, регулирование деловой активности, стимулирование инвестиций и перераспределение доходов между различными социальными группами. Оно постоянно меняется и представляет собой компромиссы, достигнутые на законодательном уровне.

Правила бухгалтерского учета по МСФО разрабатывались для отражения реальной экономической ситуации в уместной для пользователей финансовой отчетности, позволяющей принимать обоснованные решения. Согласно МСФО именно с финансового результата начинается расчет налогооблагаемой прибыли на основании требований налоговых органов к операциям, уже отраженным в финансовой отчетности.

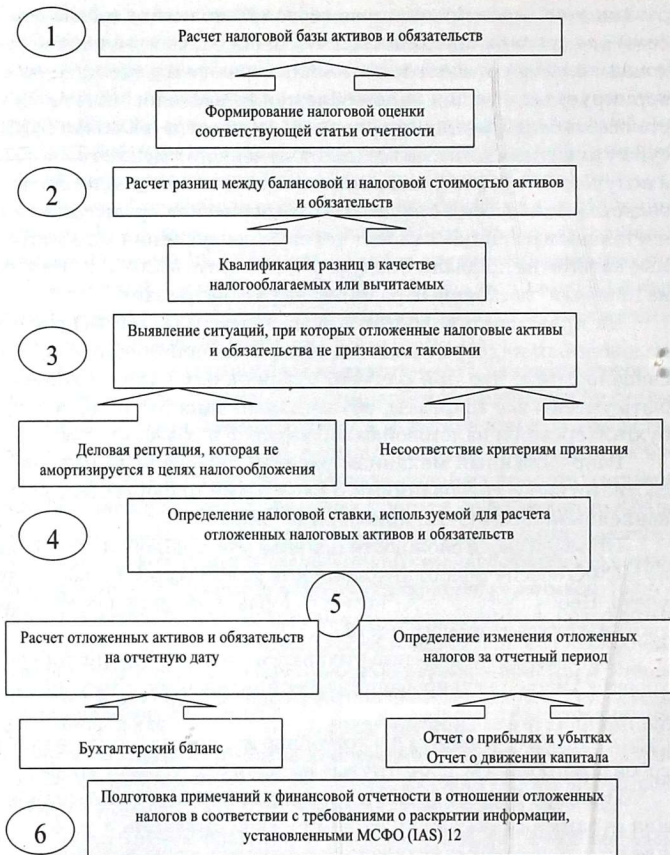


Рис. 13. Алгоритм расчета отложенных налогов в соответствии с требованиями о раскрытии информации, установленными МСФО-12

В соответствии с позициями МСФО системы бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения абсолютно автономны: изменения в правилах бухгалтерского учета ни каким образом не влияют на величину налогооблагаемой прибыли, а изменения в налоговых нормативных актах сказываются только на размере расходов по налогам, отражаемых в бухгалтерском учете.

Переход от одной системы к другой производится при помощи таблицы временных разниц между налоговым и финансовым учетом, а также исходя из изменения фактической ставки налогообложения, происходящего в связи с наличием различий между нормами налогообложения и правилами финансового учета.

9. Классификация доходов и расходов в налоговом учете

С 2002 г. в налоговом учете в соответствии со ст. 247 НК РФ прибылью для российских предприятий признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с правилами гл. 25 НК РФ.

Согласно ст. 41 НК РФ доходами признаются экономические выгоды в денежной или натуральной форме, учитываемые в случае возможности их оценки и в той мере, в какой каждую выгоду можно оценить. Величина дохода определяется ценой сделки (ст. 105.3 НК РФ).

Расходами считается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) увеличение обязательств предприятия перед другими субъектами рыночных отношений, приводящие к уменьшению капитала (за исключением изъятий из уставного капитала).

Для облегчения сопоставления доходов и расходов ст. 248 НК РФ рекомендуют выделять два вида доходов [2]:

- от деятельности, связанной с реализацией товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- от внереализационной деятельности.

Сравнение совпадающих по времени доходов и расходов по упомянутым категориям деятельности позволяет судить об их

прибыльности или убыточности. Суммирование всех частных результатов определяет конечный результат функционирования предприятия за тот или иной период.

Экономическое содержание процесса реализации продукции (работ, услуг) напрямую связано с понятием обычной деятельности предприятия. В его учредительных документах указывается, какие виды деятельности (в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности — ОКВЭД) входят в обобщенное понятие предмета его деятельности. Совокупность хозяйственных операций и действий, относящихся к ним, считается обычной деятельностью данного предприятия. Иные выполняемые функции, не входящие в нее, называются прочими видами деятельности.

Налоговый учет внес уточнения в классификацию видов обычной деятельности. Он несколько расширил понятие реализации, включив в него продажу различных товаров, под которыми понимается всякое имущество (в том числе амортизируемое) за исключением ценных бумаг (ст. 264 НК РФ).

Доходы и расходы в налоговом учете подразделяются на две группы: учитываемые и не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль. В свою очередь доходы, учитываемые при налогообложении, подразделяются на доходы от реализации (ст. 249 НК РФ) и внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ), а расходы, учитываемые при налогообложении, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ), и внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ) (рис. 14).

Состав ст. 249 и ст. 250 НК РФ является открытым, т. е. он может быть дополнен и другими, не перечисленными в этих статьях, видами дохода. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, перечислены в ст. 251 НК РФ, которая является закрытой, т. е. перечень доходов не может быть расширен, а условия, перечисленные в статье для признания доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, являются обязательными. Нарушение хотя бы одного из условий, перечисленных в ст. 251 НК РФ, приводит к переводу дохода в разряд учитываемых для целей налогообложения.

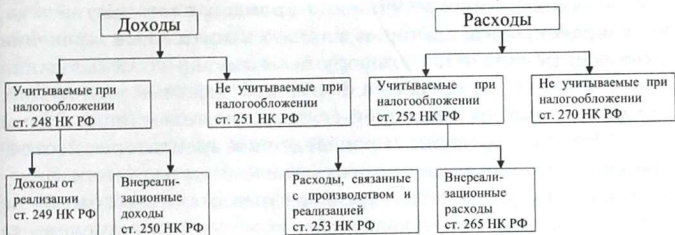


Рис. 14. Классификация доходов и расходов в налоговом учете

НК РФ определено, что если при продаже товара покупатель рассчитывается на условиях предоставления ему товарного кредита, то сумму выручки нужно определять на дату реализации. Сумма выручки включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на продукцию. Проценты, начисленные за пользование кредитом с момента перехода права собственности до полного расчета по обязательствам, также включаются в состав внереализационных доходов в соответствии со ст. 316 НК РФ.

Если организация передает имущество в аренду на постоянной систематической основе, то для целей налогообложения такие операции учитываются в составе доходов от реализации, а не в составе внереализационных доходов. Понятие “систематическая основа” дано в п. 3 ст. 120 НК РФ — 2 раза или больше в течение года.

Безвозмездное получение имущества в соответствии с п. 8 ст. 250 признается внереализационным доходом. При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги.

В соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественного права, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ. Разрешено не признавать налогооблагаемым доходом капитальные вложения

в виде неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем (подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ). Поскольку произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного помещения, по окончании договора аренды они в любом случае подлежат передаче арендодателю и не могут быть оставлены на балансе арендатора. Таким образом, доход в виде безвозмездно полученных неотделимых улучшений арендованного имущества объектом налогообложения по налогу на прибыль не признается.

С 1 января 2007 г. в доходах не учитываются имущество, имущественные и неимущественные права, переданные хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала или фондов (подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ). В письме от 17.02.2011 № 03-03-06/1/106 Минфин России разъяснил, что восстановленные после 01.01.2007 в составе нераспределенной прибыли невосстребованные дивиденды не включаются в доходы независимо от того, что они были начислены акционерам до указанной даты.

Если же данные суммы были учтены в доходах, то возникшую переплату по налогу на прибыль можно отразить или в периоде ее образования, или в любом последующем периоде в течение трех лет со дня, когда налогоплательщику стало известно об излишней уплате. Такие разъяснения содержатся в письме Минфина России от 05.03.2011 № 03-03-06/1/123.

С 2010 г. из состава внереализационных доходов и расходов исключены положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке выданных или полученных авансов, выраженных в иностранной валюте (п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Если часть оплаты была перечислена до момента поставки, а оставшаяся — уже впоследствии, то предоплата пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, действовавшему на момент перечисления аванса. Оставшаяся же часть стоимости имущества

пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, который действовал на день перехода права собственности. Об этом говорится, например, в письмах Минфина России от 30.09.2010 № 03-03-06/1/620, от 30.07.2010 № 03-03-06/1/504, от 30.07.2010 № 03-03-06/2/136, от 08.06.2010 № 03-03-06/1/393, от 02.06.2010 № 03-03-06/1/369, ФНС России от 31.08.2010 № ШС-37-3/10322@.

В соответствии с Федеральным законом от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ внесены изменения примерно в 40 законодательных актов, в том числе и в Налоговый кодекс РФ. Поправки сделаны с целью совершенствования правового положения бюджетных учреждений. Теперь все государственные и муниципальные учреждения делятся на автономные, бюджетные и казенные (абз. 2 п. 2 ст. 120 ГК РФ).

С 1 января 2011 г. на основании подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ в доходы бюджетных и автономных учреждений не включаются предоставленные им субсидии, а казенные учреждения не учитывают для целей налога на прибыль выделенные им бюджетные ассигнования. Кроме того, согласно подп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ казенные учреждения не признают доходами средства, полученные от оказания государственных или муниципальных услуг (выполнения работ). В соответствии с п. 48.11 ст. 270 НК РФ затраты казенных учреждений, связанные с исполнением государственных (муниципальных) функций, не включаются в расходы.

С 1 января 2011 г. в соответствии с подп. 39 п. 1 ст. 251 НК РФ доходом организации, застраховавшей ответственность потерпевшего, не признается только та часть денежных средств, полученных от страховщика виновного лица, которая равна страховой выплате потерпевшему.

В соответствии с подп. 11.1 п. 2 ст. 293 НК РФ страховщик, осуществивший прямое возмещение убытков, учитывает в доходах положительную разницу, которая возникла в результате превышения полученной средней суммы страховой выплаты над суммой выплаты потерпевшему. Если же она отрицательная, он включает данную разницу в расходы (подп. 9.1 п. 2 ст. 294 НК РФ).

Организация, застраховавшая ответственность виновного лица, учитывает в доходах положительную разницу, кото-

рая возникает в результате превышения страховой выплаты, перечисленной потерпевшему в рамках прямого возмещения убытков, над средней суммой страховой выплаты (подп. 11.2 п. 2 ст. 293 НК РФ). Если же разница отрицательная, то он включает ее в расходы (подп. 9.2 п. 2 ст. 294 НК РФ).

Данные доходы и расходы определяются по итогам каждого отчетного периода. Однако учитываются только те операции по прямому возмещению убытков, по которым расчеты завершены на конец отчетного или налогового периода при соблюдении ряда условий. Положительные и отрицательные разницы, которые возникли до 1 января 2011 г., можно учесть в целях налогообложения прибыли на день вступления в силу Федерального закона от 15.11.2010 № 300-ФЗ при соблюдении условий ст. 330 НК РФ. Для организации, застраховавшей ответственность потерпевшего, таковыми являются:

- страховая выплата перечислена потерпевшему;
- получена средняя сумма страховой выплаты от страховщика виновного лица.

Для организации, застраховавшей ответственность виновного лица, условия следующие:

- страховая выплата, осуществленная организацией, застраховавшей ответственность потерпевшего, признана расходом;
- страховщику потерпевшего перечислена средняя сумма страховой выплаты.

Это означает, что разницы, возникшие за весь период действия механизма прямого возмещения убытков до 1 января 2011 г., можно учесть при подаче декларации по налогу на прибыль за первый отчетный период 2011 г.

Согласно п. 10 ст. 250 НК РФ если организация в отчетном периоде выявила доходы прошлых лет, но не предоставила возможным определить конкретный период совершения ошибок, то такие доходы учитываются в составе внереализационных доходов. В случае, если можно обнаружить конкретный период совершения ошибок, то тогда организации необходимо представить уточненную декларацию за данный период.

Сравнительный анализ правил ведения бухгалтерского и налогового учета доходов приведен в табл. 6.

Правила ведения бухгалтерского и налогового учета в отношении доходов организации

Признак	Бухгалтерский учет	Ссылка на документ	Налоговый учет	Ссылка на документ
1	2	3	4	5
Классификация доходов	Доходы подразделяются: - на доходы от обычных видов деятельности; - прочие доходы	П. 4 ПБУ 9/99	Доходы подразделяются: - на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; - внереализационные	П. 1 ст. 248 НК РФ
Классификация доходов от реализации (от обычных видов деятельности)	Доходами от обычных видов деятельности являются: - выручка от продажи продукции, товаров; - поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг	П. 5 ПБУ 9/99	Доходами от реализации являются: - выручка от реализации товаров, работ, услуг собственного производства; - выручка от реализации ранее приобретенных товаров; - выручка от реализации имущественных прав	П. 1 ст. 249 НК РФ
Признание доходов от реализации (выручки от продаж)	Установлены условия признания выручки: - право на получение выручки вытекает из конкретного договора или подтверждено иным образом; - сумма выручки может быть определена; - имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации.	П. 12 ПБУ 9/99	Поступления, связанные с расчетами за реализованные товары или имущественные права, признаются для целей налогообложения в зависимости от выбранного метода признания доходов и расходов: кассового метода или метода начисления	П. 2 ст. 249 НК РФ

1	2	3	4	5
Признание доходов от долевого участия в других организациях	<p>- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);</p> <p>- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены. Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных в оплату, не исполнено хотя бы одно условие, то признается кредиторская задолженность, а не выручка</p>	П. 5 ПБУ 9/99	Указанные доходы признаются в составе внереализационных доходов, за исключением дохода, направленного на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации	П. 1 ст. 250 НК РФ
Признание доходов, полученных в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг	Поступления в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг не признаются доходами организации и т. д.	П. 3 ПБУ 9/99	Не признаются доходами только у тех налогоплательщиков, которые определяют доходы и расходы по методу начисления	Подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ

Как видно из табл. 6, правила учета объектов для целей налогообложения не всегда совпадают с правилами, установленными в нормативных документах, регламентирующих бухгалтерский учет в отношении доходов.

Ст. 248 НК РФ предусмотрен пересчет доходов организации в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов в соответствии со ст. 271 и 273 НК РФ, т. е. методом начисления или кассовым методом. С 1 января 2006 г. обоснованность доходов подтверждается не только первичными, но и другими документами (п. 1 ст. 248 НК РФ).

Расходы, связанные с производством и реализацией можно сгруппировать по видам, экономическим элементам, а для организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления еще и по признанию в течение отчетного (налогового) периода (ст. 253 НК РФ) (табл. 7).

Таблица 7

**Классификация расходов,
связанных с производством и реализацией**

Принцип классификации расходов	Классификационные группы
1	2
По видам	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 и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии Расходы на освоение природных ресурсов Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки Расходы на обязательное и добровольное страхование Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией

1	2
По экономическим элементам	Материальные расходы Расходы на оплату труда Сумма начисленной амортизации Прочие расходы
По признанию в течение отчетного (налогового) периода*	Прямые расходы Косвенные расходы

* Только при использовании метода начисления.

Анализ построения налогового учета в организациях показал, что наибольшая сложность в его организации состоит в группировке и принятии расходов для целей налогообложения.

Для того чтобы признать, какие расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль отчетного периода, необходимо выполнить ряд требований гл. 25 НК РФ. Очень часто организации-налогоплательщики забывают или игнорируют данные требования.

Во-первых, в ст. 270 НК РФ содержится перечень расходов, которые ни при каких обстоятельствах не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Во-вторых, в п. 1 ст. 252 НК РФ содержатся критерии, при соблюдении которых расходы могут рассматриваться как уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль. К таким критериям относятся: обоснованность затрат, документальное подтверждение затрат и связь затрат с доходами.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под определением "экономически оправданные расходы" следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принцип рациональности и обусловленные обычаями делового оборота. В этой связи, если организация заключила договор, то расходы, связанные с реализацией договорных отношений, являются экономически оправданными, а также направлены на получение дохода.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленные в соответствии с законодательством РФ.

В-третьих, в ст. 272 и 273 НК РФ признание расходов в налоговом учете для целей налогообложения зависит от применяемого налогоплательщиком метода признания доходов и расходов. А именно:

— при использовании кассового метода учета доходов и расходов — расходы признаются только после их фактической оплаты;

— при использовании метода учета доходов и расходов по начислению — расходы признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от факта их оплаты. При этом ст. 272 НК РФ установлены ограничения для ряда расходов, по которым их признание для целей налогообложения возможно только после их фактической оплаты (подъемные, компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, взносы, страховые платежи по договорам обязательного или добровольного страхования).

В-четвертых, НК РФ содержит 25 видов нормируемых расходов.

Часть расходов, входящих в бухгалтерскую себестоимость в полном объеме, для целей налогообложения учитывается не полностью, т. е. появляются сверхнормативные расходы. Если у организации имеются нормативные расходы, то необходимо организовать их налоговый учет с тем, чтобы выявлять сумму расходов, учитываемую для целей налогообложения согласно установленным НК РФ ограничениям.

Нормы или ограничения могут устанавливаться как НК РФ, так и иными нормативными актами.

В-пятых, в ст. 318–320 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, возникает необходимость подразделения расходов на прямые и косвенные. Прямые расходы частично распределяются на остатки незавершенного производства в соответствии с правилами ст. 319 или 320 НК РФ и переносятся на следующие отчетные периоды, а частично, в зависимости от

принятого в отчетном периоде дохода, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Косвенные расходы в соответствии со ст. 272 НК РФ признаются в том отчетном периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий сделок.

Таким образом, соблюдение всех пяти требований НК РФ признания расходов позволяет правильно отразить в налоговом учете размер расходов, призванных уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль.

Сравним правила ведения бухгалтерского и налогового учета в отношении расходов организации в табл. 8.

10. Содержание учетной политики для целей налогообложения

Учетная политика организации для целей налогообложения — сравнительно новое явление в экономической теории и практике предпринимательской деятельности в России. Термин “учетная политика” (английское “accounting policies”) впервые упоминается в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 20 марта 1992 г. № 10.

В связи с принятием гл. 25 НК РФ и признанием налогового учета в ст. 313 определено: “Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя”. В итоге с 2002 г. в организации должны действовать две учетные политики: одна — для бухгалтерского учета, вторая — для налогового учета. Учетную политику для целей налогообложения также называют налоговой политикой.

Основным документом системы налогового учета в организации является приказ или распоряжение об учетной политике для целей налогообложения, который предоставляет возможность выбрать и обосновать вариант исчисления налогооблагаемой базы, а следовательно, минимизировать свои налоговые риски, выраженные в возможных доначислениях налогов, штрафов, пеней.

Правила ведения бухгалтерского и налогового учета в отношении расходов организации

Признак	Бухгалтерский учет	Ссылка на законодательство	Налоговый учет	Ссылка на законодательство
1	2	3	4	5
Классификация расходов	<p>Расходы подразделяются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - на расходы по обычным видам деятельности; - прочие расходы 	<p>П. 4 ПБУ 10/99</p>	<p>Расходы подразделяются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - на расходы, связанные с реализацией товаров (работ, услуг) и имущественных прав; - внереализационные 	<p>П. 2 ст. 252 НК РФ</p>
Признание расходов	<p>Установлены три условия признания расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - расходы производятся в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; - сумма может быть определена; - имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Если в отношении любых расходов не исполнено хотя бы одно условие, то признается дебиторская задолженность 	<p>П. 16 ПБУ 10/99</p>	<p>Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода</p>	<p>П. 1 ст. 252 НК РФ</p>

1	2	3	4	5
Классификация расходов, связанных с производством и реализацией (расходы по обычным видам деятельности)	Группируются по следующим экономическим элементам: - материальные затраты - затраты на оплату труда; - отчисления на социальные нужды; - амортизация; - прочие затраты	П. 8 и 10 ПБУ 10/99	Подразделяются: - по видам; - по экономическим элементам; - по признаку в течение отчетного (налогового) периода при использовании метода начисления	П. 1 Ст. 253 НК РФ П. 2 Ст. 253 НК РФ П. 1 ст. 318 НК РФ
Нормируемые расходы, связанные с производством и реализацией	Не установлены		Установлены	Подп. 5, 11, 13, 16, 22, 28, 32, 43, 44 п. 1 ст. 264 НК РФ
Порядок списания косвенных расходов	Распределяется между видами продукции в соответствии с выбранной базой распределения. Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости	П. 9 ПБУ 10/99	Косвенные расходы, осуществленные в налоговом (отчетном) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего (отчетного) периода	П. 2 ст. 318 НК РФ

1	2	3	4	5
Признание расходов в порядке предварительной оплаты	Не признаются расходами	П. 3 ПБУ 10/99	Не признаются расходами у налогоплательщика, определяющего доходы и расходы по методу начисления	П. 14 ст. 270 НК РФ
Отражение расходов на создание резервов под обесценение вложений в ценные бумаги	Включаются в состав прочих расходов	П. 11 ПБУ 10/99	Относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения, за исключением сумм отчислений в резервы, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг	П. 10 ст. 270 НК РФ
Отражение расходов на создание резервов по сомнительным долгам	Включаются в состав прочих расходов	П. 11 ПБУ 10/99	Включаются в состав внебюджетных расходов. Установлен ряд норм и ограничений при формировании резервов	П. 3 ст. 266 НК РФ

Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации (п. 12 ст. 166 НК РФ).

Приказ об учетной политике утверждается руководителем на весь налоговый период и не может быть изменен в течение года. Исключение составляют два случая:

- изменение законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения вносятся не ранее, чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства;

- осуществление новых видов деятельности. В учетной политике с момента начала деятельности определяются принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Учетная политика для целей налогообложения может утверждаться в одном приказе или распоряжении совместно с учетной политикой для целей бухгалтерского учета, а может утверждаться отдельным приказом. Обязанность разрабатывать учетную политику для целей налогообложения возлагается на должностное лицо структурного подразделения, которое осуществляет ведение налогового учета на предприятии. Им может быть или главный бухгалтер, или финансовый директор, или налоговый консультант, или налоговый менеджер, или начальник отдела налогового учета. Учетная политика для целей налогообложения может не пересматриваться и оставаться неизменной из года в год до тех пор, пока содержание учетной политики не противоречит законодательству о налогах и сборах РФ и видам осуществляемой деятельности организации.

Учетная политика для целей налогообложения состоит из организационного, технического и методического аспектов учета. Налоговое законодательство содержит ряд норм, позволяющих организации при формировании учетной политики для целей налогообложения производить выбор из нескольких альтернативных вариантов. Возможность выбора варианта организации налогового учета представлена в табл. 9.

Способы формирования учетной политики для целей налогообложения

Положение учетной политики	Вариант	Нормативный акт, которым предусмотрено право выбора
1	2	3
Организационный аспект учета		
Организационная форма налоговой службы	1. Организуется налоговая служба организации 2. Налоговый учет ведет главный бухгалтер (бухгалтер) 3. Налоговый учет ведет сторонняя организация 4. Налоговый учет ведет руководитель организации	Ст. 313 НК РФ
Уровень централизации учета	1. Централизованный 2. Имеются налоговые службы в филиалах	Ст. 313 НК РФ
Структура налоговой службы	1. Вертикальная 2. Горизонтальная 3. Комбинированная	Ст. 313 НК РФ
Выделение подразделений организации на отдельный баланс	1. Без выделения филиалов на отдельный баланс 2. С выделением филиалов на отдельный баланс	Ст. 313 НК РФ
Служба внутреннего контроля	1. Контрольно-ревизионная комиссия 2. Подразделение внутреннего контроля	Ст. 313 НК РФ
Технический аспект учета		
План счетов налогового учета	1. Организация формирует рабочий план счетов для целей налогообложения 2. Организация не формирует рабочий план счетов для целей налогообложения	Ст. 313 НК РФ
Регистры налогового учета	1. Соответствуют регистрам, утвержденным МНС России 2. Разрабатываются самостоятельно	Ст. 313, 314 НК РФ

1	2	3
Схема налогового учета	1. Регистры налогового учета формируются независимо от системы бухгалтерского учета 2. Регистры налогового учета формируются на основе данных бухгалтерского учета и корректировок	Ст. 313, 314 НК РФ
Форма ведения налогового учета	1. Автоматизированная 2. Ручная 3. Смешанная или комбинированная, разрабатывается самостоятельно	Ст. 313 НК РФ
Модель ведения налогового учета	1. Вести учет по правилам бухгалтерского учета и по его данным получить данные налогового учета 2. Вести учет по правилам налогового учета и по его данным получить данные бухгалтерского учета 3. Вести параллельный бухгалтерский и налоговый учет 4. Вести учет по правилам бухгалтерского учета, в конце месяца заполнять аналитические регистры налогового учета по правилам, изложенным в 25 главе НК РФ. Одновременно по операциям, не подлежащим отражению в системе бухгалтерского учета формировать первичные документы и регистры налогового учета	Ст. 313 НК РФ
Формы первичной учетной документации, правило документооборота. Налоговый учет имущественных и хозяйственных операций	Операции оформляются первичными документами из альбома унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, формы которых не предусмотрены в этих альбомах, разрабатываются самостоятельно и утверждаются графиком документооборота. Налоговый учет имущественных и хозяйственных операций ведется в рублях	Ст. 252, 313 НК РФ, Федеральный закон "О бухгалтерском учете"
Методы признания доходов и расходов	Методический аспект учета налога на прибыль 1. Метод начисления 2. Кассовый метод	Ст. 271, 272 НК РФ Ст. 273 НК РФ

1	2	3
Организация ведения раздельного учета целевого финансирования	1. Ведется на аналитических субсчетах или субконто по операциям (указывается по каким) 2. Самостоятельно разрабатывается порядок ведения 3. Не ведется	П. 14 ст. 251 НК РФ
Принципы распределения доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, для которых по условиям договоров не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг)	1. Равномерно в течение срока действия договора 2. Пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете 3. Доходы признаются в отчетном периоде равными сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению 4. Самостоятельно разрабатывается с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов	Ст. 271 НК РФ
Принципы распределения расходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам	1. Равномерно в течение срока действия договора 2. Самостоятельно разрабатывается с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов	Ст. 272 НК РФ
Распределение расходов на прямые и косвенные для всех организаций, кроме торговых	1. Состав прямых расходов, предлагаемый п.1 ст. 318 НК РФ 2. Самостоятельно разрабатывается состав прямых расходов, связанных с производством товаров (работ, услуг)	Ст. 318 НК РФ
Распределение суммы прямых расходов на остаток незавершенного производства для всех организаций, кроме торговых и организаций, оказывающих услуги	1. Пропорционально доле не использованного на конец месяца исходного сырья, имеющего наибольший удельный вес в материальных расходах организации, к общему количеству этого сырья, использованного в производстве в текущем месяце 2. Пропорционально доле фактических затрат на незаконченные и не принятые заказчиком заказы в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов 3. Пропорционально доле прямых расходов в плановой себестоимости продукции 4. Самостоятельно разрабатывается порядок распределения с применением экономически обоснованных показателей	Ст. 319 НК РФ

1	2	3
<p>Распределение суммы прямых расходов на остаток незавершенного производства для организаций, оказывающих услуги</p> <p>Распределение суммы прямых транспортных расходов на остаток не реализованного товара для торговых организаций</p> <p>Начисление амортизации по амортизируемому имуществу</p> <p>Начисление амортизации с первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (30% - с третьей по седьмую амортизационные группы) первоначальной стоимости (амортизационная премия)</p> <p>Применение к основной норме амортизации коэффициента 2</p> <p>Применение к основной норме амортизации коэффициента 3</p>	<p>1. Не распределять</p> <p>2. Пропорционально доле фактических затрат на незаконченные и не принятые заказчиком услуги в общем объеме выполняемых в течение месяца</p> <p>3. Самостоятельно разрабатывается порядок распределения с применением экономически обоснованных показателей</p> <p>Транспортные расходы, относящиеся к остатку нерезализованных товаров, определяются по среднему проценту за текущий месяц, рассчитанному с учетом переходящего остатка на начало месяца</p> <p>1. Линейный метод</p> <p>2. Нелинейный метод</p> <p>1. Применяется</p> <p>2. Не применяется</p> <p>1. Применяется</p> <p>2. Не применяется</p> <p>1. Применяется</p> <p>2. Не применяется</p>	<p>П. 2 ст. 318, 319 НК РФ</p> <p>Ст. 320 НК РФ</p> <p>П. 1 ст. 259 НК РФ</p> <p>П. 9 ст. 258 НК РФ</p> <p>П. 1 ст. 259.3 НК РФ</p> <p>П. 2 ст. 259.3 НК РФ</p>

1	2	3
Применение норм амортизации ниже установленных НК РФ	1. Применяются 2. Не применяются	П. 4 ст. 259.3 НК РФ
Порядок определения нормы амортизации по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации	1. Уменьшается на количество месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками 2. Самостоятельно определять срок полезного использования основных средств с учетом требований техники безопасности и других факторов	П. 7 ст. 258 НК РФ
Создание резервов по сомнительным долгам	1. Создаются 2. Не создаются	Ст. 266 НК РФ
Создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет, на выплату вознаграждений по итогам работы за год	1. Создается 2. Не создается	Ст. 324.1 НК РФ
Создание резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	1. Создается 2. Не создается	Ст. 267 НК РФ
Создание резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	1. Создается 2. Не создается	Ст. 267.1 НК РФ

1	2	3
Создание резерва предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	1. Создается 2. Не создается	Ст. 267.2 НК РФ
Создание резерва предстоящих расходов некоммерческих организаций	1. Создается 2. Не создается	Ст. 267.3 НК РФ
Создание резерва на ремонт основных средств	1. Создается 2. Не создается	Ст. 324 НК РФ
Методы оценки сырья и материалов	1. По стоимости единицы запасов 2. По средней стоимости 3. По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) 4. По стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	П. 8 ст. 254 НК РФ
Стоимость приобретения товаров	1. По ценам приобретения товаров по условиям договора с поставщиком 2. Порядок формирования стоимости приобретения определяется самостоятельно	Ст. 320 НК РФ
Методы оценки покупок товаров	1. По стоимости единицы запасов 2. По средней стоимости 3. По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) 4. По стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	П. 3 ст. 268 НК РФ
Признание дохода и расхода от сдачи имущества в аренду	1. В составе доходов (расходов) от реализации 2. В составе внереализационных доходов (расходов)	П. 4 ст. 250 НК РФ

1	2	3
Порядок начисления процентов по долговым обязательствам	Включаются в состав внереализационных расходов. Превышающая величина процентов по долговым обязательствам зависит от того, выданы долговые обязательства на сопоставимых или несопоставимых условиях	Ст. 269 НК РФ
Методы списания стоимости ценных бумаг при выбытии	1. По стоимости первых по времени приобретенных (ФИФО) 2. По стоимости единицы	П. 9 ст. 280 НК РФ
Порядок исчисления и уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль	1. Ежемесячно, исходя из расчета за предыдущий квартал 2. Ежемесячно, исходя из фактически полученной прибыли 3. Ежеквартально	Ст. 286 НК РФ
Показатель, используемый в целях исчисления и уплаты налога на прибыль в местных бюджетах организациями, имеющими обособленные подразделения	1. Сумма расходов на оплату труда и остаточная стоимость амортизируемого имущества 2. Среднесписочная численность работников и остаточная стоимость амортизируемого имущества	Ст. 288 НК РФ
Методический аспект учета НДС		
Организация ведения раздельного учета	1. Ведется аналитический учет: — по операциям (указывается по каким) по реализации работ, услуг, облагаемым по разным ставкам — по операциям (указывается по каким) по реализации работ, услуг, облагаемым по разным ставкам и не облагаемым 2. Самостоятельно разрабатывается	П. 1 и п. 2 ст. 166 НК РФ
Методический аспект учета налога на добычу полезных ископаемых, исчисленного при добыче угля		
Организация ведения раздельного учета	Самостоятельно разрабатывается	Ст. 325.1, 343.1 НК РФ

Таким образом, учетная политика организации для целей налогообложения хотя и сравнительно новое явление в экономической теории и практике предпринимательской деятельности в России, но очень важное. Налоговое законодательство позволяет выбрать из нескольких альтернативных вариантов такой порядок признания доходов и расходов для целей налогообложения, который будет удовлетворять той налоговой нагрузке, которую организация считает для себя оптимальной. Правильно выбранный вариант и формы документов в налоговом учете позволят оценить уровень налоговых обязательств, эффективно работать на рынке и конкурировать с другими успешными фирмами. Учетная политика для целей налогообложения, позволяющая уменьшить налоговую нагрузку организаций, способствует принятию эффективных и своевременных управленческих решений.

Выбранные в учетной политике способы ведения налогового учета устанавливаются в целом для предприятия. Отдельные цехи, обособленные подразделения, филиалы (включая выделенные на отдельный баланс) должны придерживаться установленной предприятием учетной политики.

11. Порядок признания доходов и расходов в налоговом учете

Метод признания доходов и расходов для целей налогообложения устанавливается предприятием на длительный срок (ряд лет). Выбор того или иного метода зависит от условий хозяйствования предприятия и характера взаимоотношений с партнерами, а также от объема выручки от реализации товаров, работ, услуг.

В налоговом учете выделяют два метода признания доходов и расходов:

- метод начисления;
- кассовый метод.

В соответствии со ст. 273 НК РФ возможность выбора метода признания доходов и расходов есть только у тех организаций, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на

добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. При этом организация должна каждый отчетный период проверять свою среднюю сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предыдущие четыре квартала. Если организация, перешедшая на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение года превысила предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) — один миллион рублей за квартал, то она обязана перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала текущего года.

При заключении договора доверительного управления или договора простого товарищества участники, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на метод начисления с начала текущего года, в котором был заключен такой договор.

При использовании кассового метода учета доходы и расходы признаются только после их фактической оплаты. Поэтому до тех пор, пока денежные средства не поступили в кассу или на расчетный счет, они не признаются доходами. Авансы или иные предварительные оплаты будут являться доходами, учитываемыми при применении кассового метода.

Преимущество кассового метода в том, что предприятие распоряжается денежными средствами, фактически поступившими на расчетный счет или в кассу предприятия. Определяемый финансовый результат получается реальным и основан на конкретно полученных денежных средствах.

Метод начисления основывается на том, что в момент реализации предприятие теряет право собственности на нее. Определяемый финансовый результат от реализации продукции является по своей сути потенциально полученной прибылью, так как реально предприятие еще не получило денежных средств. При использовании метода начисления доходы и расходы признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от факта их оплаты. Предварительные оплаты не будут являться доходами, учитываемыми при применении метода начисления (подп. 1 п. 1. ст. 251 НК РФ).

С 1 января 2010 г. согласно п. 8 ст. 271, п. 10 ст. 272 и ст. 316 НК РФ аванс или задаток, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату их получения (перечисления).

При определении выручки от реализации по методу начисления, а значит и конечного финансового результата, у предприятия возникает обязанность исчислить и уплатить все налоги. Возникает ситуация, когда реально денежные средства на счет предприятия еще не поступили, а налоги, которые исчислены с выручки и положительного финансового результата, уже необходимо уплатить в бюджет.

При сопоставлении двух методов признания доходов и расходов можно сделать вывод, что при прочих равных условиях получится различная величина прибыли за отчетный период. При кассовом методе, прибыль от реализации будет меньше, чем при методе начисления. Величина финансового результата, определенная по методу начисления, будет больше. Однако использование этого метода приводит к недостатку реальных денежных ресурсов, так как признание продукции реализованной и объявленная прибыль не подтверждены фактически полученными денежными средствами. В то же время объявленная прибыль влечет за собой уплату всех обязательных налогов.

С 1 января 2011 г. установлен новый порядок налогообложения субсидий, получаемых организациями и предпринимателями в рамках специальных программ финансовой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства. Указанные субсидии предоставляются из регионального или местного бюджета в соответствии с п. 1 ст. 17 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ.

Согласно ранее действовавшему законодательству данные средства включались в доходы в полном объеме в периоде их получения, поскольку никаких особенностей их учета Налоговый кодекс РФ не предусматривал. Такой порядок снижал эффективность финансовой поддержки субъектов малого предпринимательства, ведь часть субсидии приходилось возвращать в бюджет в виде налогов.

С 1 января 2010 г. данные средства в виде субсидий необходимо включать в доходы пропорционально расходам, произведенным за счет этих средств, независимо от того, применяет ли организация кассовый метод или метод начисления. Однако такой порядок можно применять в течение не более чем двух налоговых периодов с момента получения субсидий. Если по окончании второго налогового периода сумма финансовой поддержки превысит сумму признанных расходов, то разницу необходимо будет включить в доходы этого периода (п. 4.3 ст. 271, п. 2.3 ст. 273 НК РФ).

Если организация, применяющая общий режим налогообложения, приобрела за счет субсидии амортизируемое имущество, то средства финансовой поддержки учитываются в доходах по мере признания расходов на покупку данного амортизируемого имущества, т. е. двухлетнее ограничение в такой ситуации не применяется.

Субсидии, которые получают вузы и организации, реализующие комплексные проекты по созданию высокотехнологичного производства, включаются в состав внереализационных доходов пропорционально предусмотренным условиям получения указанных средств расходам, которые фактически были осуществлены за счет этого источника независимо от того, применяет ли организация кассовый метод или метод начисления, но не более трех лет с даты получения средств. Этот порядок не распространяется на случаи приобретения или создания амортизируемого имущества за счет средств субсидий. При нарушении условий получения средств бюджета они в полном объеме отражаются в доходах того налогового периода, в котором допущено нарушение.

Также особый порядок учета доходов не применяется и в случае, если организации кинематографии за счет субсидий из бюджета создают амортизируемое имущество.

Пример 4. В учетной политике для целей налогообложения за 2010 г. и 2011 г. организация определяет доходы и расходы кассовым методом. Предприятие получило выручку с учетом НДС: в I квартале 2010 г. — 885 000 руб.,

во II квартале 2010 г. — 731 600 руб.,
в III квартале 2010 г. — 1 239 000 руб.,
в IV квартале 2010 г. — 1 168 200 руб.,
в I квартале 2011 г. — 1 026 600 руб.,
во II квартале 2011 г. — 1 469 100 руб.,
в III квартале 2011 г. — 774 080 руб.,
в IV квартале 2011 г. — 826 000 руб.

Возникает ли у организации необходимость перейти на определение доходов и расходов по методу начисления?

Для расчета определяем выручку без НДС. В 2010 г. и в 2011 г. ставка налога на добавленную стоимость — 18%. Выручка без НДС составляет:

в I квартале 2010 г. — 750 000 руб. (885 000 / 1,18),
во II квартале 2010 г. — 620 000 руб. (731 600 / 1,18),
в III квартале 2010 г. — 1 050 000 руб. (1 239 000 / 1,18),
в IV квартале 2010 г. — 990 000 руб. (1 168 200 / 1,18),
в I квартале 2011 г. — 870 000 руб. (1 026 600 / 1,18),
во II квартале 2011 г. — 1 245 000 руб. (1 469 100 / 1,18),
в III квартале 2011 г. — 656 000 руб. (774 080 / 1,18),
в IV квартале 2011 г. — 700 000 руб. (826 000 / 1,18).

Проверяем соблюдение условий ст. 273 НК РФ: если у организации в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал, то данная организация имеет право применять кассовый метод. При этом организация должна каждый отчетный период проверять свою среднюю за предыдущие четыре квартала сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Условия ст. 273 НК РФ выполняются на 1 января 2011 г., на 1 апреля 2011 г. Следовательно, организация имела право закрепить в учетной политике для целей налогообложения кассовый метод на 2011 г. Однако применять кассовый метод организация имеет право только полугодие 2011 г. 1 июля 2011 г. организация теряет право применять кассовый метод и обязана пересчитать с 1 января 2011 г. налог на прибыль, применяя порядок признания доходов и расходов методом начисления. На 1 января 2012 г.

условия ст. 273 НК РФ выполняются, и организация снова имеет право закрепить в учетной политике для целей налогообложения кассовый метод на 2012 г. и ежеквартально проверять, выполняются ли условия ст. 273 НК РФ.

Средняя сумма
выручки за
предыдущие че-
тыре квартала:
сумма выручки
на 01.01.2011 г.

$$= \frac{750\,000 + 620\,000 + 1\,050\,000 + 990\,000}{4} = 852\,500 \text{ руб.};$$

на 01.04.2011 г. = $\frac{620\,000 + 1\,050\,000 + 990\,000 + 870\,000}{4} = 882\,500 \text{ руб.};$

на 01.07.2011 г. = $\frac{1\,050\,000 + 990\,000 + 870\,000 + 1\,245\,000}{4} = 1\,038\,750 \text{ руб.};$

на 01.10.2011 г. = $\frac{990\,000 + 870\,000 + 1\,245\,000 + 656\,000}{4} = 940\,250 \text{ руб.};$

на 01.01.2012 г. = $\frac{870\,000 + 1\,245\,000 + 656\,000 + 700\,000}{4} = 867\,750 \text{ руб.}$

Признание в налоговом учете доходов и расходов по методу начисления позволяет применять правила, принятые в бухгалтерском учете. Однако почти у всех организаций при использовании метода начисления бывают доходы, которые относятся к нескольким отчетным периодам, т. е. наличие заключенных договоров со сроком действия более трех месяцев. Практика показывает, что бухгалтера не всегда обращают внимание на такие договора, что приводит к занижению доходов и как следствие к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В налоговом учете предлагается признавать доход по невыполненным работам (услугам), распределяя доход из будущего в настоящее на весь период действия договора. В соответствии со ст. 271 НК РФ организации по договорам с длительным сроком действия должны: предусмотреть в этих договорах этапы и при выполнении каждого этапа признавать соответствующий доход или если в договорах этапы не предусмотрены, установить в учетной политике для целей налогообложения один из трех принципов признания доходов:

- 1) равномерно в течение срока действия договора;
- 2) пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете;
- 3) доходы признаются в отчетном периоде равными сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

Пример 5. Организация заключила договор на 11 800 руб., в том числе НДС — 1800 руб. со сроком действия 5 месяцев (с мая 2012 г. по сентябрь 2012 г.). Смета расходов по договору — 9000 руб. При этом с мая по июнь 2012 г. расходы составили 3200 руб., а с июля по сентябрь 2012 г. — 5800 руб. Акт выполненных работ был подписан 30 сентября 2012 г.

на сумму без НДС — 10 000 руб.,

с НДС — 1800 руб.,

всего с НДС — 11 800 руб.

По условию вышеуказанного договора предусмотрено получение доходов в течение двух отчетных периодов, а именно — полугодие и 9 месяцев 2012 г., а также не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг). В этой связи по правилам п. 2 ст. 271 НК РФ доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов:

1-й принцип признания доходов — равномерно в течение срока действия договора.

В полугодии 2012 г. доход составил 4000 руб. ($10\,000 / 5$ месяцев $\times 2$ месяца), а расходы были произведены в сумме 3200 руб. Прибыль за полугодие 2012 г. составляет 800 руб. ($4000 - 3200$). Таким образом, налог на прибыль за полугодие 2012 г. — 160 руб. ($800 \times 20\%$).

За 9 месяцев 2012 г. доход составил 10 000 руб., а расходы были произведены в сумме 9000 руб. ($3200 + 5800$). Прибыль составляет 1000 руб. ($10\,000 - 9000$), налог на прибыль — 200 руб.

2-й принцип признания доходов — пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

Вначале находим долю фактических расходов в полугодии 2012 г. в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

Доля равна 35,56% ($3200 / 9000 \times 100$).

Следовательно, в полугодии 2012 г. доход составил 3556 руб. ($10000 \text{ руб.} \times 35,56\%$), а расходы были произведены в сумме 3200 руб. Прибыль за полугодие 2012 г. составляет 356 руб. ($3556 \text{ руб.} - 3200 \text{ руб.} = 356 \text{ руб.}$). Таким образом, налог на прибыль за полугодие равен 71 руб. ($356 \times 20\%$). Налог на прибыль в налоговой декларации отражается и уплачивается в полных рублях. До пятидесяти копеек сумма отбрасывается, пятьдесят и более копеек — округляется до полного рубля. Таким образом, в нашем примере необходимо до 28 июля 2012 г. уплатить налог на прибыль в размере 71 руб.

Таким образом, в нашем примере необходимо до 28 июля 2012 г. уплатить налог на прибыль в размере 71 руб. Так как последний день уплаты налога приходится на выходной день, то организация может уплатить налог 30 июля 2012 г.

Доля фактических расходов 9 месяцев 2012 г. в общей сумме расходов, предусмотренных в смете, равна 100% ($9000 / 9000 \text{ руб.} \times 100$); доход составил 10 000 руб. ($10\,000 \times 100$), а расходы были произведены в сумме 9000 руб. Прибыль составляет 1000 руб. ($10\,000 - 9000$), налог на прибыль за 9 месяцев 2012 г. — 200 руб. Сумма уплаты до 28 октября 2012 г. составляет 129 руб. ($200 - 71$).

Так как последний день уплаты налога приходится на выходной день, то организация может уплатить налог 29 октября 2012 г.

3-й принцип признания доходов — доходы признаются в отчетном периоде равными сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

В полугодии 2012 г. доход равен сумме произведенных расходов за период с мая по июнь 2012 г. и составил 3200 руб. Прибыль за полугодие 2012 г. равна 0 ($3200 - 3200$). Таким образом, организация не уплачивает налог на прибыль за полугодие 2012 г.

За 9 месяцев 2012 г. доход составил 10 000 руб., а расходы были произведены в сумме 9000 руб. ($3200 + 5800$). Прибыль составляет 1000 руб. ($10\,000 - 9000$), налог на прибыль — 200 руб. ($1000 \times 20\%$). По Налоговому кодексу РФ налог на при-

быль должен быть уплачен в срок до 28 октября 2012 г. Так как последний день уплаты налога приходится на выходной день, то организация может уплатить налог 29 октября 2012 г.

Таким образом, каждый налогоплательщик в учетной политике для целей налогообложения должен определить принципы и методы, в соответствии с которыми распределяются доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, для которых по условиям договоров не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг).

Если организация не закрепляет в учетной политике для целей налогообложения ни 1-й, ни 2-й, ни 3-й принцип признания доходов, то тем самым она увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и как следствие будет больше платить налога на прибыль.

В налоговом учете в полугодии 2012 г. нет дохода или он равен 0, и расходы равны 0, т. е. расходы не могут быть признаны для целей налогообложения, так как нарушается второе требование признания расходов (п. 1 ст. 252 НК РФ). Прибыль за полугодие 2012 г. составляет 0, налог на прибыль за полугодие 2012 г. не надо платить.

Таким образом, расходы в сумме 3200 руб., не принятые в налоговом учете, в бухгалтерском учете согласно п. 4 ПБУ 18/02 приводят к возникновению положительной постоянной разницы и формируют постоянное налоговое обязательство в размере 640 руб. ($3200 \text{ руб.} \times 20\%$).

За 9 месяцев 2012 г. доход составил 10 000 руб., а расходы в налоговом учете признаются в сумме 5800 руб. ($0 + 5800$). Прибыль составляет 4200 руб. ($10000 \text{ руб.} - 5800 \text{ руб.}$), налог на прибыль за 9 месяцев 2012 г. — 840 руб. Сумма уплаты до 28 октября 2012 г. составляет 840 руб.

Так как последний день уплаты налога приходится на выходной день, то организация может уплатить налог на прибыль 29 октября 2012 г.

Следовательно, у организации есть выбор: закрепить в учетной политике для целей налогообложения принцип признания доходов по невыполненным работам (услугам) и тем самым

учесть в налоговом учете расходы каждого отчетного периода или не закреплять его и соответственно больше платить налога на прибыль.

12. Прямые и косвенные расходы

Расходы производственных предприятий, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода подразделяются на:

- прямые;
- косвенные.

Распределение расходов на прямые и косвенные осуществляют только организации, использующие метод начисления. Предприятия, работающие по кассовому методу, такого деления не производят, так как у них налогооблагаемую прибыль уменьшают все оплаченные расходы.

К прямым согласно п. 1 ст. 318 НК РФ рекомендуется относить расходы:

- на приобретение сырья и материалов, которые используют в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, необходимых для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- на оплату труда основного производственного персонала, страховые взносы по обязательному страхованию, начисленные с их заработной платы;
- связанные с начислением амортизации по основным средствам производственного назначения.

Остальные расходы (кроме внереализационных) считают косвенными.

Облагаемую налогом прибыль предприятия уменьшают только те прямые расходы, которые относят к реализованной продукции. Косвенные и внереализационные расходы учитывают при налогообложении полностью, вне зависимости от того, относятся они к проданной продукции или нет.

Предприятие имеет право самостоятельно определять состав прямых расходов, связанных с производством (ст. 318 НК РФ). Это значит, что организация вправе расширить или сократить перечень прямых расходов, установленных кодексом.

Состав прямых расходов должен быть закреплён в учетной политике для целей налогообложения.

Мы считаем, что данная норма ст. 318 НК РФ направлена на сближение бухгалтерского и налогового учета предприятия. Поэтому определять состав прямых расходов в налоговом учете следует по аналогии с порядком, применяемым организацией в целях бухучета (письмо Минфина России от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/1/176). В том же письме сказано, что организациям с длительным производственным циклом (например, в области строительства), при определении состава прямых расходов нужно руководствоваться перечнем, приведенным в п. 1 ст. 318 НК РФ.

Расширение перечня дает возможность сделать списки прямых расходов одинаковыми как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, и, как следствие, избежать разниц между учетами. Однако расходы, переквалифицированные вами из косвенных в прямые, уже не уменьшат налогооблагаемую прибыль сразу. Их нужно будет списывать частями.

Обычно организации расширяют перечень прямых расходов за счет затрат:

- на услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с производством продукции (например, расходы на переработку сырья на давальческой основе, на субподрядные работы и т. д.);
- на аренду и коммунальные платежи по производственным помещениям;
- на страхование производственного оборудования и помещений;
- на тару и упаковку готовой продукции и др.

Сокращение перечня прямых расходов поможет сэкономить на налоге на прибыль. Ведь косвенные расходы в отличие от прямых можно сразу списывать в уменьшение облагаемой прибыли.

Однако в этом случае возникают временные разницы, которые требуют применения правил ПБУ 18/02.

При любом варианте надо помнить, что налоговый учет должен быть достоверным (ст. 313 НК РФ), поэтому менять перечень прямых расходов необоснованно нельзя. При принятии решения нужно оценить, насколько эти расходы влияют на производство, и в первую очередь опираться на отраслевую принадлежность вашей организации.

НК РФ разрешает предприятиям воспользоваться правом на амортизационную премию в налоговом учете, т. е. одновременно учесть в расходах затраты на капитальные вложения в размере не более 10% от первоначальной стоимости основных средств, а для амортизационных групп с третьей по седьмую — не более 30% от первоначальной стоимости основных средств (п. 9 ст. 258 НК РФ). Амортизационную премию включают в косвенные расходы того периода, в котором начали амортизировать основное средство (п. 3 ст. 272 НК РФ). Использование этой льготы — право, а не обязанность. Поэтому применение амортизационной премии нужно закрепить в учетной политике организации.

Амортизационная премия в полном объеме подлежит учету в составе косвенных расходов, распределять ее на остатки незавершенного производства не нужно, так как организация имеет право включить сумму премии в состав расходов отчетного (налогового) периода (п. 9 ст. 258 НК РФ). Именно так считают в Минфине РФ (письмо от 28 сентября 2006 г. № 03-03-02/230).

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

Незавершенное производство на конец месяца определяется по данным инвентаризации и оценивается по статьям прямых расходов, предусмотренных учетной политикой организации.

В состав незавершенного производства включаются:

— продукция (работы, услуги) частичной готовности, т. е. не прошедшая всех стадий технологической обработки;

— выполненные, но не принятые заказчиком работы и услуги;

— остатки невыполненных заказов и полуфабрикатов собственного производства.

Остатки незавершенного производства организация должна зафиксировать на конец текущего месяца. Тогда же необходимо рассчитать и приходящуюся на них сумму прямых расходов.

Организация, которая оказывает услуги, вправе относить на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода прямые расходы в полном объеме без распределения на остатки незавершенного производства в соответствии с п. 2 ст. 318 НК РФ. Однако необходимо помнить, что услугой в целях налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности п. 4 ст. 38 НК РФ.

Правила подразделения расходов на относящиеся к реализованной продукции и незавершенному производству организация определяет самостоятельно, досконально прописывая в учетной политике. Разработанные самостоятельно правила организация должна использовать не менее двух налоговых периодов.

При определении незавершенного производства организация должна проследить, чтобы:

- осуществленные расходы соответствовали изготовленной продукции;
- для расчета использовались экономически обоснованные показатели.

Оценка остатков незавершенного производства на конец месяца может производиться на основании данных о суммах фактически осуществленных издержек по прямым статьям расходов.

Сумма прямых расходов, распределенных на остаток НЗП на конец месяца (НЗП к. м.), составит:

$$\text{НЗП к. м.} = (\text{Остаток прямых расходов на начало месяца в НЗП} + \text{прямые расходы за текущий месяц}) \times \text{долю.}$$

Доля определяется для различных видов деятельности. Так, для цехов, связанных с обработкой и переработкой сырья (хлебопечение, пивоварение, колбасное производство):

$$\text{Доля} = \frac{\text{Количество исходного сырья на конец месяца} \times \text{Технологически обоснованный коэффициент пересчета}}{\text{Количество исходного сырья на начало месяца} + \text{Количество исходного сырья, списанного в производство за отчетный месяц}}$$

Количество исходного сырья в остатках НЗП в натуральном выражении определяется ежемесячно по данным инвентаризации. Технологически обоснованный коэффициент пересчета исходного сырья (например, для хлебопечения по муке, для пивоварения по солоду) представляется технологами или плановиками организации. Технологические потери сырья обусловлены самим производственным процессом и имеют предельно допустимые нормы. Потери от брака не должны включаться в естественные технологические потери. Выбор исходного сырья закрепляется в учетной политике организации и имеет наибольший удельный вес в материальных расходах организации.

Для цехов с индивидуальным и мелкосерийным характером производства, а также для производств, которые связаны с выполнением работ (оказанием услуг), например, автотранспортные:

$$\text{Доля} = \frac{\text{Договорная стоимость незавершенных заказов и завершенных, но не принятых заказчиком заказов на конец месяца}}{\text{Договорная стоимость всех выполняемых в отчетном месяце заказов}}$$

Для цехов с крупносерийным и массовым характером производства:

$$\text{Доля} = \frac{\text{Прямые расходы текущего месяца}}{\text{Нормативная (или плановая) производственная себестоимость за отчетный месяц}}$$

При этом доля амортизационных отчислений по оборудованию за отчетный месяц, относящаяся к незавершенному производству, исчисляется по их соотношению к заработной плате основных рабочих (или другой базе распределения косвенных расходов), предусмотренному в плановых калькуляциях себестоимости отдельных видов продукции соответствующего цеха.

Выпущенная из производства готовая продукция приходится на склад и отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 43 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетами 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и др. по фактической себестоимости, сложившейся исходя из прямых затрат на ее изготовление.

При этом фактическая себестоимость отдельных видов выпущенной продукции формируется по статьям прямых расходов по схеме: остаток издержек в НЗП на начало месяца + затраты за отчетный месяц - остаток издержек в НЗП на конец месяца, исчисленный исходя из относящейся к нему доли прямых затрат. Полученные данные сводятся в расчет фактической себестоимости выпущенной продукции (табл. 10).

В плане счетов бухгалтерского учета указывается на возможность использования счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах, а также выявления при этом отклонений фактической производственной себестоимости от их нормативной (плановой) себестоимости.

Оценка выпущенной продукции по ее плановой (нормативной) себестоимости может применяться в условиях устойчивого экономического положения в стране. Но в связи с инфляцией составление плановых (нормативных) калькуляций себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг на длительный период в настоящее время затруднено, из-за чего счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в практической деятельности организаций не применяется.

По мере предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги, право собственности на которые

перешло к покупателям, их отпускную стоимость организация отражает по кредиту счета 90 "Продажи" и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно себестоимость отгруженной продукции с кредита счет 43 "Готовая продукция" списывается:

— в дебет счета 90 "Продажи" — в части продукции, право собственности на которую перешло к покупателям;

— в дебет счета 45 "Товары отгруженные" — в части продукции, право собственности на которую не перешло к покупателю.

Таблица 10

Расчет фактической себестоимости выпущенной продукции

Статьи прямых расходов	Остаток прямых расходов в НЗП на начало месяца	Затраты за отчетный месяц	Остаток прямых расходов в НЗП на конец месяца	Себестоимость выпущенной в отчетном месяце продукции
1. Сырье и основные материалы				
2. Комплекующие изделия и полуфабрикаты				
3. Заработная плата основных производственных рабочих				
4. Суммы единого социального налога				
5. Амортизация основных средств				
Итого				

При этом фактическая себестоимость отдельных видов отгруженной продукции формируется по схеме: остаток продукции на начало месяца + фактическая себестоимость выпущенной за отчетный месяц продукции - остаток продукции на конец месяца, оцененный исходя из относящейся к ней доли прямых затрат.

В таком же порядке исчисляется фактическая себестоимость реализованной продукции, учтенной на счете 45 "Товары отгруженные" (без детализации по статьям прямых расходов).

Решая проблемы со сбытом продукции и своевременным получением выручки от ее продажи, ряд предприятий открывает собственные магазины, фирменные отделы в торговых центрах, киоски. При этом передача продукции юридическим лицом своему обособленному подразделению либо одним обособленным подразделением другому для последующей реализации не может быть квалифицирована как ее реализация и объект налогообложения при этом не возникает. Такая передача готовой продукции со склада предприятия в принадлежащий ему магазин розничной торговли должна отражаться записью: Дт счета 43-2 "Готовая продукция в розничной торговле", Кт счета 43-1 "Готовая продукция на складе".

Пример 6. По данным ежемесячных инвентаризаций цеха выпечки тортов пищекомбината количество муки в остатках незавершенного производства на начало месяца составило 320 кг, а на конец месяца — 250 кг. Списано в производство за месяц — 763 кг. Коэффициент пересчета переработанной муки в 1 т исходного сырья составляет 0,97. Стоимость в оценке по прямым статьям расходов остатка НЗП на начало месяца — 234 765 руб. Прямые затраты за месяц — 873 200 руб. Рассчитать стоимость прямых расходов в остатке НЗП на конец месяца, а также стоимость прямых затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу за месяц.

Пищекомбинат осуществляет производство (выпечка тортов), связанное с переработкой муки, а поэтому сумму прямых расходов можно распределять на остатки НЗП в доле, соответствующей доле остатков муки в исходном количестве муки, за минусом технологических потерь.

$$\text{Доля} = \frac{0,25 \text{ т} \times 0,97}{0,32 \text{ т} + 0,763 \text{ т}} \times 100 = 22,39\%$$

Стоимость прямых расходов в остатке НЗП на конец месяца равна 248 073 руб. [(234 765 + 873 200) × 22,39%].

Стоимость прямых затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу за месяц, равна 859 892 руб. (234 765 руб. + 873 200 руб. – 248 073 руб.).

13. Налоговый учет материальных расходов

Учет приобретения и заготовления материальных ценностей осуществляется в оценке по фактической себестоимости записью по дебету счета 10 “Материалы” и кредиту счетов 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 23 “Вспомогательные производства”, 71 “Расчеты с подотчетными лицами” и др. Для учета общих, не относящихся к конкретным наименованиям материалов, транспортно-заготовительных расходов и их списания применяется счет 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей”. Расходы по оплате процентов по долговым обязательствам, связанным с приобретением материальных ценностей, относятся к прочим расходам в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” и не включаются в их стоимость.

В НК РФ отсутствует понятие “материалы”, которое содержится в нормативных актах по бухгалтерскому учету, однако имеется определение материальных расходов, которые по своей сути соответствуют понятию материальных запасов.

Согласно п. 1 ст. 254 НК РФ в налоговом учете к материальным расходам относятся следующие затраты:

- 1) на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг;
- 2) на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и(или) реализованных товаров и т. п.;
- 3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом;
- 4) на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке;

5) на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство, приобретение мощности, трансформацию и передачу энергии;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, или структурными подразделениями организаций;

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

Согласно п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам в налоговом учете приравниваются: 1) расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если они не связаны с освоением природных ресурсов; 2) потери от недостачи или порчи товарно-материальных ценностей; 3) технологические потери; 4) расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

Естественная убыль — это потери (уменьшение массы при сохранении качества в пределах требований нормативных документов и в первую очередь государственных стандартов — ГОСТов), являющиеся следствием физико-химических свойств материалов, воздействия на них метеорологических факторов и несовершенства существующих в данное время средств их защиты при транспортировке, приеме, хранении и отпуске. Естественная убыль может образовываться вследствие усушки и выветривания, раструски и распыления, раскроши, утечки (таяния и просачивания), разлива при перекачке, прилипания к стенкам тары и т. п.

Нормы естественной убыли — это предельно допустимая величина безвозвратных потерь материалов, возникающих непосредственно при товарно-транспортных операциях вследствие сопровождающих их физико-химических процессов, а также потерь, неизбежных на данном уровне применяемого технологического оборудования и транспортных средств.

При этом необходимо помнить, что потери от недостачи или порчи товарно-материальных ценностей признаются в налого-

вом учете в пределах норм естественной убыли, утвержденных постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814, а технологические потери должны быть обусловлены технологическими особенностями производственного цикла или процесса и утверждены в технической документации.

Согласно п. 6 раздела II ПБУ 5/01 состав расходов, включаемых в фактическую себестоимость материалов, по некоторым моментам не совпадает с перечнем затрат, включаемых в состав материальных расходов для целей налогового учета (п. 2 ст. 254 НК РФ). Это касается в первую очередь процентов по заемным средствам. Данные расходы по правилам бухгалтерского учета могут включаться в фактическую себестоимость материальных запасов при условии, что они были произведены до принятия материалов к учету. В противном случае они включаются в состав прочих расходов. НК РФ не предполагает увеличения материальных расходов на эти суммы. По правилам налогового учета они включаются в состав внереализационных расходов. Для того чтобы обеспечить сближение правил бухгалтерского учета с налоговым по этим вопросам, необходимо в учетной политике для целей бухгалтерского учета отметить, что проценты по заемным средствам не включаются в себестоимость материальных запасов, а относятся к прочим расходам. Тем более что это практически не будет противоречить правилам бухгалтерского учета, так как в его нормативной базе имеется требование относить данные расходы к прочим.

Что касается порядка учета снижения стоимости материалов до их рыночной цены, то между бухгалтерским и налоговым учетом нет противоречий, так как в любом случае сумма снижения стоимости материальных запасов будет отражена как прочие расходы. Затруднения могут появиться лишь в случае, когда в следующем отчетном периоде рыночная стоимость этих материальных запасов возрастет и возникнет проблема их дооценки (восстановления начисленного резерва). В НК РФ в отношении прочих видов резервов предусмотрен такой порядок для резервов по сомнительным долгам, а по материальным запасам — не предусмотрен. Данное положение можно признать справедливым, так как если материальные запасы, которые входят в

состав оборотных активов, не использовались в организации в течение двух лет (в первый год — уценка, во второй год — прирост рыночной стоимости), то их, по сути, некорректно относить к категории оборотных активов и необходимо проанализировать структуру запасов по критерию эффективности и способности приносить доход для организации.

Впервые в налоговом законодательстве установлен порядок списания сырья и материалов на производство, аналогичный тому, который рекомендован законодательством в области бухгалтерского учета (за исключением метода ЛИФО, который с 1 января 2008 г. не может применяться в бухгалтерском учете).

Согласно п. 5 ст. 254 НК РФ сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании.

При отпуске сырья и материалов в производство их оценка может производиться в налоговом учете по одному из четырех методов:

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

Выбранный метод оценки должен быть закреплен в учетной политике организации для целей налогообложения.

НК РФ оговаривает применение данных методов оценки только при списании материалов в производство. Положение по бухгалтерскому учету дает более широкое толкование — “при отпуске материалов на производство и ином выбытии”. По нашему мнению, при ином выбытии материальных запасов для целей налогового учета также необходимо пользоваться выбранным для данной группы материалов способом оценки, чтобы не нарушалась последовательность учетного процесса.

Если метод оценки по стоимости единицы запасов основывается на фактических затратах, то три других метода базируются на предположительной информации о движении стоимости.

Выбор способа оценки материальных запасов влияет на величину финансового результата (табл. 11).

Таблица 11

Влияние выбранного метода оценки материалов при отпуске в производство на величину себестоимости продукции и финансовый результат

Показатели	Методы оценки материалов при отпуске в производство			
	По себестоимости единицы материалов	По средней себестоимости	ФИФО	ЛИФО
Остаток на 01.09.2012, руб.	10 500	10 500	10 500	10 500
Оприходовано в сентябре 2012 г., руб.	10 270	10 270	10 270	10 270
Отпущено в производство в сентябре 2012 г., руб.	9280 (350 × 8,30) + + (250 × 9,50) + + (400 × 10)	8310 (1000 × 8,31*)	7500 (1000 × 7,50)	9440 (480 × 10) + + (270 × 9,50) + + (250 × 8,30)
Остаток на 01.10.2012, руб.	11 490	12 460	13 270	11 330

* Средняя себестоимость рассчитывается как отношение денежной оценки имеющихся на момент отпуска материалов к их количеству: $[(1400 \times 7,50) + (350 \times 8,30) + (270 \times 9,50) + (480 \times 10)] / 1400 + 350 + 270 + 480 = 8,31$ руб./ед.

Пример 7. В организации на 01.09.2012 г. на складе числилось 1400 шт. болтов по цене 7 руб. 50 коп. 15.09.2012 г. оприходовано 350 шт. по цене 8 руб. 30 коп., 19.09.2012 г. оприходовано 270 шт. по цене 9 руб. 50 коп., 26.09.2012 г. оприходовано 480 шт. по цене

10 руб. Все цены без НДС. Отпущено в производство: 15 сентября 2009 г. — 350 шт., 19 сентября 2012 г. — 250 шт., 26 сентября 2009 г. — 400 шт. Определить сумму материальных расходов, списываемую в сентябре 2012 г., и остаток на 01.10.2012 г. различными методами.

Остаток на 01.09.2012 г. равен 10 500 руб. ($1400 \times 7,50$).

Оприходовано в сентябре 2012 г. на сумму 10 270 руб. [$(350 \times 8,30) + (270 \times 9,50) + (480 \times 10)$].

Как видно из табл. 11, при оценке по методу ЛИФО материальные запасы включаются в состав себестоимости готовой продукции по наибольшей стоимости, что противоположно результатам, полученным с применением метода ФИФО. Эта закономерность прослеживается в условиях инфляции, когда цены на материальные запасы постоянно растут.

Каждый из применяемых методов имеет свои преимущества и недостатки. Метод оценки по себестоимости единицы материалов наиболее реально отражает происходящие хозяйственные операции. Однако он имеет два существенных недостатка. Во-первых, во многих случаях трудно и непрактично проследить приобретение и списание конкретных материальных единиц. Во-вторых, в том случае, если предприятие занимается приобретением и использованием однородных материалов, определить, какие материалы уже списаны, а какие нет, можно со значительной долей условности. Таким образом, данный метод имеет ограничения и может применяться только для дорогостоящих или специфических материалов.

Метод средней стоимости учитывает все цены, по которым приобретались материалы в течение всего отчетного периода, и тем самым сглаживается рост и снижение цен. Некоторые специалисты критикуют данный метод, считая, что необходимо уделять больше внимания самым последним по времени ценам, так как именно они более уместны в оценке дохода.

Метод оценки запасов по ценам первых покупок (ФИФО) учитывает движение стоимости, а не материалов. В период инфляции данный метод дает наиболее высокий уровень чистого дохода. Причина в том, что предприятие стремится повысить

цены реализации при росте текущих цен, не принимая во внимание тот факт, что материальные запасы могли быть приобретены до момента роста цен. Соответственно в период снижения цен наблюдается обратный процесс. Поэтому основным недостатком метода ФИФО является то, что он увеличивает влияние цикла экономического развития на показатель дохода.

Сторонники метода ЛИФО считают, что наиболее точное определение прибыли возможно лишь при условии соотношения текущей себестоимости готовой продукции с текущей продажной ценой, невзирая на то, какие именно материалы были использованы при производстве продукции. При движении цен как вверх, так и вниз метод ЛИФО предполагает, что себестоимость реализованной продукции отразит издержки в соответствии с уровнем цен на момент продажи. В результате метод ЛИФО показывает по сравнению с другими методами оценки меньшую чистую прибыль в период проявления инфляционных процессов и, соответственно, большую чистую прибыль в период дефляционных процессов. Таким образом, сглаживается влияние цикла экономического развития. Однако большим недостатком данного метода является то, что в балансе остатки материальных запасов будут отражены по ценам первых покупок, а эта оценка часто не совпадает с реальной стоимостью материальных запасов. Таким образом, балансовый показатель — собственные оборотные средства, а также коэффициент покрытия должны анализироваться с учетом указанных факторов. В этой связи метод ЛИФО не применяется в бухгалтерском учете.

В международной практике наряду с перечисленными применяются также другие методы оценки материальных запасов: ЛОФО, ХИФО и др.

По методу ЛОФО списание материалов производится по принципу: вошедший по наименьшей стоимости списывается первым. Этот метод в основном перекликается с методом ФИФО.

По методу ХИФО списание материалов происходит по принципу: вошедший по наивысшей стоимости выходит первым. Материальные ресурсы, числящиеся в запасе на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости закупок с наименьшей стоимостью, а в себестоимости продукции учитыва-

ется величина закупок с наибольшей стоимостью. Данный метод может перекликаться с методом ЛИФО при условии устойчивого роста цен на материальные запасы.

На наш взгляд, данный метод можно рекомендовать к включению в нормативную базу по бухгалтерскому и налоговому учету. Его эффективность заключается в следующем. Во-первых, для оптимизации системы налогообложения применение метода ЛИФО не всегда оправдано. Даже при устойчивой инфляции цены на материальные запасы могут варьироваться у разных поставщиков, и соответственно, ожидаемого эффекта снижения налогового бремени можно и не добиться. Во-вторых, применение метода ХИФО положительно влияет на деловую активность предприятия, так как экономию на налоге на прибыль (как и на налоге на имущество) можно получить только после продажи продукции, в себестоимость которой списаны материальные запасы. В-третьих, данная ситуация выгодна не только организации, но и бюджету, так как недополучая некоторую сумму в виде экономии предприятия на налоге на прибыль, бюджет получает другие виды налогов, исчисляемые с оборота (например, НДС).

Согласно ст. 318 НК РФ организация в учетной политике самостоятельно определяет, что входит в состав прямых расходов, связанных с производством. Законодатель предлагает к прямым материальным расходам относить материальные затраты, перечисленные в подпунктах 1 и 4 ст. 254 НК РФ, т. е. расходы на приобретение сырья, материалов, используемых в производстве товаров (выполнение работ, оказание услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика. Следовательно, к прямым материальным расходам можно относить те материальные ценности, которые при использовании их в технологическом процессе будут подвергаться химическому, физическому, механическому воздействию при производстве конечного продукта.

Например, при производстве хлебобулочных изделий прямыми материальными расходами будут являться — мука, соль, сахар, яйца, молоко, масло, крахмал, дрожжи, сода; при производстве пива — солод, хмель, ячмень, рис, сахар, сода; при строительстве — кирпич, цемент, песок, щебень, оконные блоки.

14. Особенности налогового учета предприятий, осуществляющих торговую деятельность

Организации, занимающиеся торговой деятельностью, формируют в налоговом учете расходы на реализацию в особом порядке, который регламентирован ст. 320 НК РФ. Организации, осуществляющие торговлю, имеют право самостоятельно формировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Для реализации этого права организация обязана определить состав расходов в учетной политике для целей налогообложения и применять в течение не менее двух лет, что позволяет применять правила бухгалтерского учета в целях налогообложения.

Сближение бухгалтерского и налогового учета законодатель начал с того, что в ст. 320 НК РФ заменил термин “стоимость покупных товаров” на “стоимость приобретения товаров”. Как и раньше, стоимость приобретения товаров по цене, установленной условиями договора, к издержкам обращения не относится. При реализации стоимость приобретения товаров учитывается в составе прямых расходов. До момента реализации стоимость нереализованных товаров, в том числе отгруженных потребителям, не включается в расходы.

Чтобы понять, какие же расходы, связанные с приобретением товаров, можно отразить в учетной политике в целях налогообложения прибыли, обратимся к нормам бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете в стоимость приобретенных за плату товаров включаются все фактические затраты на приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (п. 5, 6 ПБУ 5/01).

Если организация не является плательщиком НДС, например, освобождена от его уплаты по статье 145 НК РФ, то в фак-

тическую стоимость товара включается и НДС, уплачиваемый на таможне и поставщику (п. 3 ст. 145, подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).

К фактическим затратам на приобретение товаров как части материально-производственных запасов (МПЗ) помимо их договорной стоимости, оплачиваемой поставщику, относятся в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01:

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с их приобретением;
- таможенные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую они приобретены;
- затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;
- затраты за услуги транспорта по доставке МПЗ до места их использования, если они не включены в цену запасов, установленную договором;
- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных товаров);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

В п. 6 ПБУ 5/01 в расходах перечислены таможенные пошлины и не указаны таможенные сборы. А согласно Таможенному кодексу РФ это разные платежи. Принимая во внимание то, что перечень расходов в бухгалтерском учете открыт, таможенные сборы могут быть учтены как иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров. При таком подходе организация сможет использовать регистры бухгалтерского учета в налоговых целях, тогда ей не нужно будет применять ПБУ 18/02.

У организаций, осуществляющих торговые операции, в отличие от всех других есть особенности в определении состава прямых расходов в налоговом учете. Если организация определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений ст. 318 НК РФ, согласно которой расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные расходы.

Согласно ст. 318 НК РФ, как уже отмечалось, организация в учетной политике самостоятельно определяет, что входит в состав прямых расходов, связанных с производством. Тем самым НК РФ для всех организаций, кроме торговых, открывает перечень прямых расходов. Организации оптовой, мелкооптовой и розничной торговли не имеют право определять состав прямых расходов в налоговом учете. Для них согласно ст. 320 НК РФ прямыми расходами являются:

- стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде;
- сумма расходов на доставку.

Организации торговли в состав прямых расходов в налоговом учете могут отнести не все транспортные расходы, возникающие на предприятии. К прямым транспортным расходам относятся расходы на доставку, которые одновременно соответствуют двум условиям:

- 1) транспортные расходы должны быть связаны с доставкой покупных товаров от поставщика на склад покупателя, а не с его реализацией. Торговая организация приобретает товар для перепродажи и доставляет его со склада поставщика на свой склад;
- 2) транспортные расходы должны быть выделены отдельной строчкой во всех документах поставщика (договоре, счете, накладной, счете-фактуре). Поставщик товара не включает в цену приобретения товара транспортные расходы, а отдельной строкой в расчетных документах с покупателем выделяет сумму расходов на доставку указанного товара до склада покупателя.

Многие организации заключают договора на перевозку ценностей с автотранспортными организациями. В этом случае

автомашина в течение дня может совершить несколько рейсов, перевозя несколько партий товаров, материалов, основных средств и т.п. В этих условиях определить сумму расходов по доставке товаров от поставщика крайне затруднительно. Те же проблемы сохраняются и в случае, если организация имеет собственный транспорт, а также если поставщик товара заключает отдельный договор на поставку товара.

Таким образом, если транспортные расходы не выделены отдельной строчкой в том же документе, что и товар, то они не могут быть признаны прямыми расходами в налоговом учете.

Другой особенностью налогового учета торговых операций является порядок определения суммы прямых расходов, относящихся к остаткам нереализованных товаров. В налоговом учете распределяется только сумма прямых расходов в части транспортных расходов. При этом порядок распределения между реализованными товарами и остатком непроданных товаров закреплен в Налоговом кодексе РФ и не может меняться по желанию организации [2].

Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящихся к остаткам нереализованных товаров, определяется торговыми организациями, осуществляющими оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца:

$$\text{Средний процент} = \frac{\text{Сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца} + \text{прямые расходы за текущий месяц}}{\text{Стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце} + \text{стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца}} \times 100\%.$$

Сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров (НЗП к.м.), определяется:

$$\text{НЗП к.м.} = \text{Стоимость приобретения остатка товаров на конец месяца} \times \text{средний процент.}$$

В бухгалтерском учете списание транспортных расходов, включенных в состав расходов на продажу, т. е. учитываемых на счете 44 "Расходы на продажу", возможно одним из двух вариантов, который устанавливается и закрепляется в учетной политике организации.

Первый вариант — без составления расчета издержек обращения на остаток товара. Согласно п. 228 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (далее — Методические указания), утвержденных приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н, расходы на продажу по товарам ежемесячно списываются в полном размере в дебет счета 90 "Продажи".

То же вытекает из п. 9 ПБУ 10/99 "Расходы организации", согласно которому все коммерческие расходы на продажу можно полностью признавать в отчетном году в себестоимости проданных товаров. По окончании месяца все расходы, собранные на счете 44 "Расходы на продажу", списываются на дебет счета 90 субсчет 02 "Себестоимость продаж", и в этом случае счет 44 "Расходы на продажу" не будет иметь сальдо на конец месяца.

Второй вариант — составляется расчет суммы издержек обращения на остаток товаров. Согласно п. 228 Методических указаний расчет составляется, если величина транспортно-заготовительных расходов, связанная с приобретением и доставкой товаров, составляет значительный удельный вес в общем объеме выручки от продаж (более 10%), а также при их неравномерном уровне в течение года (продукция растениеводства, рыбный промысел и другие), то допускается пропорциональное распределение указанных расходов между фактической себестоимостью проданных в данном месяце товаров и их остатком на конец месяца. При этом доля, относящаяся на остаток не проданных к концу месяца товаров, остается на счете 44 "Расходы на продажу" и переходит на следующий месяц [13].

Таким образом, если в нормативных документах по бухгалтерскому учету говорится, что организация имеет право выбора: составлять расчет издержек обращения на остаток товара или не составлять, то в налоговом учете такого выбора нет и в НК РФ

однозначно сказано о необходимости такого составления. Для сближения бухгалтерского и налогового учета целесообразно вести учет расходов по доставке товара и составлять расчет издержек обращения на остаток нереализованных товаров.

Оценка приобретенных товаров производится исходя из норм ст. 268 НК РФ. При реализации покупных товаров их оценка может производиться по одному из четырех методов:

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

Один из методов оценки должен быть закреплен в учетной политике организации для целей налогообложения. Для сближения бухгалтерского и налогового учета целесообразно выбирать в учетной политике для целей налогообложения тот же метод оценки, что и закрепленный в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

15. Налоговый учет расходов на оплату труда

Состав расходов на оплату труда определяется в соответствии со ст. 255 НК РФ. Глава 25 НК РФ разрешает включать в состав расходов на оплату труда:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, в том числе стимулирующие, компенсационные, поощрительные;
- расходы, которые связаны с содержанием работников.

Кроме того, к расходам на оплату труда относятся платежи по договорам обязательного и добровольного страхования работников (страхование жизни работников, негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное личное медицинское страхование, добровольное личное страхование в случаях смерти или причинения вреда здоровью). Расходы на добровольное

страхование работников можно учесть при расчете налога на прибыль только в пределах норм, которые установлены п. 16 ст. 255 НК РФ, и при наличии фактической оплаты договоров страхования независимо от выбранного организацией метода признания доходов и расходов, а также лицензии у страховой организации, выданной в соответствии с законодательством РФ.

Кроме общих требований (оплата и лицензия) для признания расходов добровольного страхования в налоговом учете к каждому виду страхования выдвигаются дополнительные требования.

Для страхования жизни работников дополнительными требованиями являются следующие:

1) договор страхования жизни работников должен быть заключен с российской страховой организацией;

2) договор страхования жизни работников должен заключаться на срок не менее пяти лет;

3) в течение срока действия указанных договоров не предусматриваются страховые выплаты в пользу застрахованного лица, в виде рент или аннуитетов, за исключением страховой выплаты, в случае наступления смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица;

4) совокупная сумма платежей, выплачиваемая организацией по договорам страхования жизни работников и добровольного пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения работников, не должна превышать 12% от суммы расходов на оплату труда.

Для договоров негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования дополнительными требованиями являются:

1) на каждого застрахованного работника открывается именной счет участника страхования для учета пенсионных взносов;

2) выплаты производятся только с наступлением периода действия пенсионных оснований (причем любых, не только по возрасту);

3) по договорам негосударственного пенсионного обеспечения выплаты производятся до полного исчерпания средств на именном счете участника, но не менее пяти лет или пожизненно,

а по договорам добровольного пенсионного страхования выплаты производятся пожизненно;

4) совокупная сумма платежей, выплачиваемая организацией по договорам добровольного пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения работников и по договорам страхования жизни работников, не должна превышать 12% от суммы расходов на оплату труда.

Для договоров добровольного личного медицинского страхования работников дополнительными требованиями являются следующие два:

1) договор заключается на срок не менее одного года;

2) взносы по договорам не должны превышать 6% от суммы расходов на оплату труда (до 1 января 2009 г. — не должны превышать 3%).

Для договоров добровольного личного страхования работников в случаях смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица дополнительными требованиями являются следующие два:

1) в договоре должно быть указано количество застрахованных работников;

2) взносы по договору не должны превышать 15 000 руб. в год, рассчитаны как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанному договору, к количеству застрахованных работников.

Следует помнить, что для включения в налоговом учете сумм платежей или взносов по перечисленным договорам должны соблюдаться как общие, так и дополнительные требования. При этом для расчета предельных размеров платежей или взносов в расходы на оплату труда не включаются суммы этих платежей или взносов.

С 1 января 2009 г. по 1 января 2012 г. в состав расходов на оплату труда включены расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения нормируются. Предельный размер не может превышать 3% расходов на оплату труда.

Пример 8. Организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, заключила 15 июня 2011 г. договор добровольного личного страхования работников, предусматривающий оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных сотрудников. Годовая страховая премия уплачена единовременно 18 июня 2011 г. в размере 69 600 руб. Расходы на оплату труда с июня по декабрь 2011 г. ежемесячно составили 95 000 руб., с января по март 2012 г. ежемесячно составили 95 800 руб., с апреля по май 2012 г. ежемесячно составили 97 500 руб., с июня по декабрь 2012 г. ежемесячно составили 98 000 руб. Определить сумму расходов по страхованию, учитываемую при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль во всех отчетных (налоговых) периодах, а также отразить в бухгалтерском учете разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Определяем ежемесячную сумму страхования 5800 руб. (69 600 : 12).

Определяем предельный размер платежей. Сумма расходов на оплату труда меняется четыре раза, следовательно, необходимо найти четыре предельных размера платежей:

- с июня по декабрь 2011 г. ежемесячный предельный размер платежей составляет 5700 руб. (95 000 руб. × 6%);
- с января по март 2012 г. ежемесячный предельный размер платежей составляет 5748 руб. (95 800 руб. × 6%);
- с апреля по май 2012 г. ежемесячный предельный размер платежей составляет 5850 руб. (97 500 руб. × 6%);
- с июня по декабрь 2012 г. ежемесячный предельный размер платежей составляет 5760 руб. (96 000 руб. × 6%).

Сравниваем фактическую ежемесячную сумму страхования и ежемесячный предельный размер и для целей налогообложения выбираем наименьшую сумму:

- 5800 руб. > 5700 руб. Следовательно, в налоговом учете с июня по декабрь 2011 г. ежемесячно признается сумма 5700 руб.;
- 5800 руб. > 5748 руб. Следовательно, в налоговом учете с января по март 2012 г. ежемесячно признается сумма 5748 руб.;

- 5800 руб. < 5850 руб. Следовательно, в налоговом учете с апреля по май 2012 г. ежемесячно признается сумма 5800 руб.;
- 5800 руб. > 5760 руб. Следовательно, в налоговом учете в июне 2012 г. признается сумма 5760 руб.

В налоговом учете расходы на добровольное страхование работников можно признать только при наличии фактической оплаты договоров страхования. Договор добровольного личного страхования работников, предусматривающий оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных сотрудников, был оплачен 18 июня 2011 г.

Таким образом, за июнь 2011 г. для целей налогообложения можно признать только 13 оплаченных календарных дней (с 18 июня по 30 июня) в размере 2470 руб. ($5700 / 30 \text{ дней} \times 13 \text{ дней}$).

Из условия задачи известно, что организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, следовательно, отчетными периодами будут признаваться месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Таким образом, сумма расходов по страхованию, учитываемая при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, составит:

- за январь — июнь 2011 г. — 2470 руб.;
- январь — июль 2011 г. — 8170 руб. ($2470 + 5700$);
- январь — август 2011 г. — 13 870 руб. ($2470 + 5700 + 5700$);
- январь — сентябрь 2011 г. — 19 570 руб. [$2470 + (5700 \times 3)$];
- январь — октябрь 2011 г. — 25 270 руб. [$2470 + (5700 \times 4)$];
- январь — ноябрь 2011 г. — 30 970 руб. [$2470 + (5700 \times 5)$];
- 2011 г. — 36 670 руб. [$2470 + (5700 \times 6)$];
- январь 2012 г. — 5748 руб.;
- январь — февраль 2012 г. — 11 496 руб. (5748×2);
- январь — март 2012 г. — 17 244 руб. (5748×3);
- январь — апрель 2012 г. — 23 044 руб. [$5800 + (5748 \times 3)$];
- январь — май 2012 г. — 28 844 руб. [$(5800 \times 2) + (5748 \times 3)$];
- январь — июнь 2012 г. — 32 108 руб. [$(5800 \times 2) + (5748 \times 3) + 3264$]. В связи с тем что организация оплатила годовую страховую премию, для целей налогообложения можно принять только

17 календарных дней июня 2012 г. в размере 3264 руб. ($5760 / 30 \text{ дней} \times 17 \text{ дней}$).

Организация оплатила годовую страховую премию в размере 69 600 руб., которая ежемесячно с июня 2011 г. по июнь 2012 г. будет признана в бухгалтерском учете. В налоговом учете признается только 68 778 руб. (в 2011 г. — 36 670 руб., в 2012 г. — 32 108 руб.), а разница 822 руб. ($69\,600 - 68\,778$) не будет признана, так как это сверхнормативные расходы, которые образуют постоянную разницу.

В соответствии с п. 7 ПБУ 18/02 постоянное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Пример 9. Организация уплачивает ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль, заключила 17 апреля 2007 г. договор добровольного страхования жизни своих сотрудников на 5 лет. Страховые выплаты в пользу застрахованных работников по условиям договора не предусматриваются. Страховая премия уплачена единовременно 21 марта 2007 г. в размере 336 000 руб. Расходы на оплату труда в 2007 г. составили ежемесячно по 30 000 руб., в 2008 г. — по 35 000 руб., в 2009 г. — 34 000 руб., в 2010 г. — 33 000 руб., в 2011 г. — 37 000 руб., в 2012 г. — 40 000 руб. Определить сумму расходов по страхованию, учитываемую при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль во всех отчетных (налоговых) периодах.

Определяем ежемесячную сумму страхования 5600 руб. ($336\,000 / 5 \text{ лет} / 12 \text{ месяцев}$).

Определяем предельный размер платежей. Сумма расходов на оплату труда меняется шесть раз, следовательно, необходимо найти шесть предельных размеров платежей:

- 2007 г. ежемесячный предельный размер платежей составляет 3600 руб. ($30\,000 \times 12\%$);
- 2008 г. — 4200 руб. ($35\,000 \times 12\%$);
- 2009 г. — 4080 руб. ($34\,000 \times 12\%$);
- 2010 г. — 3960 руб. ($33\,000 \times 12\%$);
- 2011 г. — 4440 руб. ($37\,000 \times 12\%$);
- 2012 г. — 4800 руб. ($40\,000 \times 12\%$).

Сравниваем фактическую ежемесячную сумму страхования и ежемесячный предельный размер и для целей налогообложения выбираем наименьшую сумму:

- 5600 руб. > 3600 руб. Следовательно, в налоговом учете в 2004 г. ежемесячно признается сумма 3600 руб.;
- 5600 руб. > 4200 руб. Следовательно, в налоговом учете в 2005 г. ежемесячно признается сумма 4200 руб.;
- 5600 руб. > 4080 руб. Следовательно, в налоговом учете в 2006 г. ежемесячно признается сумма 4080 руб.;
- 5600 руб. > 3960 руб. Следовательно, в налоговом учете в 2007 г. ежемесячно признается сумма 3960 руб.;
- 5600 руб. > 4440 руб. Следовательно, в налоговом учете в 2008 г. ежемесячно признается сумма 4440 руб.;
- 5600 руб. > 4800 руб. Следовательно, в налоговом учете в 2009 г. ежемесячно признается сумма 4800 руб.

В налоговом учете расходы на добровольное страхование жизни сотрудников можно признать только при наличии фактической оплаты договоров страхования. Договор добровольного страхования жизни сотрудников был оплачен 21 марта 2007 г.

Таким образом, за март 2007 г. для целей налогообложения можно признать только 11 оплаченных календарных дней в размере $1277 (3600 / 31 \times 11)$.

Организация уплачивает ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль, следовательно, отчетными периодами будут признаваться I квартал, полугодие, 9 месяцев.

Таким образом, сумма расходов по страхованию, учитываемая при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, составит за:

- I квартал 2007 г. — 1277 руб.;
- полугодие 2007 г. — 12 077 руб. [$1277 + (3600 \times 3)$];
- 9 месяцев 2007 г. — 22 877 руб. [$1277 + (3600 \times 6)$];
- 2007 год — 33 677 руб. [$1277 \text{ руб.} + (3600 \times 9)$];
- I квартал 2008 г. — 12 600 руб. (4200×3);
- полугодие 2008 г. — 25 200 руб. (4200×6);
- 9 месяцев 2008 г. — 37 800 руб. (4200×9);
- 2008 год — 50 400 руб. (4200×12);

- I квартал 2009 г. — 12 240 руб. (4080×3);
- полугодие 2009 г. — 24 480 руб. (4080×6);
- 9 месяцев 2009 г. — 36 720 руб. (4080×9);
- 2009 год — 48 960 руб. (4080×12);
- I квартал 2010 г. — 11 880 руб. (3960×3);
- полугодие 2010 г. — 23 760 руб. (3960×6);
- 9 месяцев 2010 г. — 35 640 руб. (3960×9);
- 2010 год — 47 520 руб. (3960×12);
- I квартал 2011 г. — 13 320 руб. (4440×3);
- полугодие 2011 г. — 26 640 руб. (4440×6);
- 9 месяцев 2011 г. — 39 960 руб. (4440×9);
- 2011 год — 53 280 руб. (4440×12);
- I квартал 2012 г. — 12 697 руб. ($4800 + 4800 + 3097$). В связи с тем что организация оплатила пятилетнюю страховую премию для целей налогообложения, можно принять только 20 календарных дней марта 2012 г. в размере 3097 руб. ($4800 / 31 \times 20$).

Пример 10. Организация уплачивает ежеквартальные авансовые платежи, заключила 6 августа 2011 г. договор добровольного личного страхования жизни 20 работников в случаях смерти или причинения вреда здоровью. Годовая страховая премия уплачена одновременно 7 августа 2011 г. в размере 355 200 руб. Определить сумму расходов по страхованию, учитываемую при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль во всех отчетных (налоговых) периодах, а также определить разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Определяем ежемесячную сумму страхования 20 работников — 29 600 руб. ($355\,200 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев}$).

Определяем предельный годовой размер платежей 20 работников — 300 000 руб. ($20 \times 15\,000$).

Определяем предельный месячный размер платежей — 25 000 руб. ($300\,000 / 12$).

Сравниваем фактическую ежемесячную сумму страхования и ежемесячный предельный размер и для целей налогообложения выбираем наименьшую сумму.

29 600 руб. > 25 000 руб. Следовательно, в налоговом учете в 2011 г. и 2012 г. ежемесячно признается сумма 25 000 руб.

В налоговом учете расходы на добровольное личное страхование жизни сотрудников в случаях смерти или причинения вреда здоровью можно признать только при наличии фактической оплаты договоров страхования. Договор был оплачен 7 августа 2011 г.

Таким образом, за август 2011 г. для целей налогообложения можно признать только 25 оплаченных календарных дней в размере 20 161 руб. $(25\ 000 / 31 \times 25)$.

Организация уплачивает ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль, следовательно, отчетными периодами будут признаваться I квартал, полугодие, 9 месяцев.

Таким образом, сумма расходов по страхованию, учитываемая при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, составит за:

- 9 месяцев 2011 г. — 45 161 руб. $(20\ 161 + 25\ 000)$;
- 2011 год — 120 161 руб. $[(20\ 161 + (25\ 000 \times 4))]$;
- I квартал 2012 г. — 75 000 руб. $(25\ 000 \times 3)$;
- полугодие 2012 г. — 150 000 руб. $(25\ 000 \times 6)$;
- 9 месяцев 2012 г. — 179 839 руб. $[(25\ 000 \times 7) + 4839]$.

В связи с тем, что организация оплатила годовую страховую премию для целей налогообложения, можно принять только 6 календарных дней августа 2012 г. в размере 4839 руб. $(25\ 000 / 31 \times 6)$.

Для того чтобы отразить в бухгалтерском учете разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02, необходимо определить сумму расходов по страхованию в каждом отчетном периоде в бухгалтерском учете, где признаются фактические расходы. Ежемесячная сумма страхования 29 600 руб. $(355\ 200 / 12)$. В августе 2011 г. — 23 871 руб. $(29\ 600 / 31 \times 25)$.

- 9 месяцев 2011 г. — 53 471 руб. $(23\ 871 + 29\ 600)$;
- 2011 год — 142 271 руб. $[23\ 871 \text{ руб.} + (29\ 600 \times 4)]$;
- I квартал 2012 г. — 88 800 руб. $(29\ 600 \times 3)$;
- полугодие 2012 г. — 177 600 руб. $(29\ 600 \times 6)$;
- 9 месяцев 2012 г. — 212 929 руб. $[(29\ 600 \times 7) + 5729]$.

В августе 2012 г. — 5729 руб. $(29\ 600 / 31 \times 6)$.

Таким образом, сумма расходов по страхованию в целях налогообложения за 2011 г. составила 120 161 руб., а в 2012 г. — 179 839 руб.

В бухгалтерском учете расходы по добровольному страхованию не нормируются, т. е. не имеют ограничений, и сумма фактических расходов целиком учитывается в бухгалтерском учете: в 2011 г. — 142 271 руб., в 2012 г. — 212 929 руб.

Сумма 22 110 руб. (142 271 – 120 161) не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль за 2011 г., а сумма 33 090 руб. (212 929 – 179 839) не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль за 2012 г. и является постоянной разницей, которая формирует постоянное налоговое обязательство.

Для налогового учета расходы на оплату труда будут учтены только при условии, что указанные начисления и расходы предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовым договором с каждым сотрудником и (или) коллективным договором.

Таким образом, наличие трудового договора с каждым работником обязательно, наличие коллективного договора в организации желательно. Требования, предъявляемые к трудовым договорам, заключенным между работником и работодателем, предусмотрены разд. 3 Трудового кодекса РФ (далее — ТК РФ).

В трудовом договоре допускаются (кроме существенных условий трудового договора) ссылки на нормы коллективного договора, правила внутреннего трудового распорядка организации, положения о премировании и (или) других локальных нормативных актов без конкретной их расшифровки. В этом случае будет считаться, что указанные локальные нормативные акты будут распространяться на конкретного работника.

Если те или иные начисления, предусмотренные в коллективном договоре и (или) локальных нормативных актах, не включены в трудовой договор, заключенный с конкретным работником, то такие начисления не могут быть приняты для целей налогообложения прибыли (ст. 255 НК РФ).

Если работник до 1 февраля 2002 г. был принят на работу без заключения трудового договора, то организация обязана заключить с ним трудовой договор, включив пункт о том, что договор начал действовать с момента принятия данного сотрудника на работу. До вступления в силу ТК РФ с работником не был

оформлен трудовой договор в письменном виде, так как этого не требовало законодательство РФ. В связи с этим дата действия данного трудового договора более ранняя, чем дата его подписания. Отсутствие трудовых договоров с работниками лишает организацию права признавать для целей налогообложения прибыли начисления, производимые в пользу этого работника, и суммы страховых взносов, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда.

Также нужно помнить, что часть выплат работникам не учитывается для целей налогообложения независимо от того, предусмотрены ли они в трудовом договоре работника или в коллективном договоре. Речь идет о тех расходах организации, которые указаны в п. 21–29 ст. 270 НК РФ:

- расходы на любые виды вознаграждения, которые выплачиваются работникам не на основании трудовых договоров;
- премии, выплачиваемые за счет целевого финансирования;
- суммы материальной помощи;
- оплата дополнительного отпуска, который предоставлен сверх отпуска, установленного законодательством;
- надбавки к пенсиям и единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;
- доходы (дивиденды, проценты) по акциям;
- оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования и ведомственным транспортом;
- оплата ценовых разниц при продаже сотрудникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам;
- оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках и клубах;
- оплата товаров для личного потребления работников и т. д.

Для организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

Согласно ст. 318 НК РФ организация в учетной политике самостоятельно определяет, что входит в состав прямых расходов, связанных с производством. В состав прямых расходов можно

относить расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы страховых взносов, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда.

Основной структурно-производственной единицей организации является цех. Цех — это обособленное в административном отношении звено, выполняющее определенную часть общего производственного процесса. Цеха, как правило, подразделяются на основные, вспомогательные, обслуживающие хозяйства. Основными цехами являются те цеха, в которых непосредственно изготавливается продукция. Например, при производстве пива основными цехами будут являться — варочный, бродительный, лагерьный подвал. При строительстве зданий и сооружений подразделяются на бригады (участки) по видам выполняемых строительно-монтажных работ: каменщиков, плотников, отделочников, сантехников, монтажников.

В первичных документах по расходам на оплату труда следует предусматривать отличительный признак такого персонала. Например, в таблице учета рабочего времени рядом с наименованием профессии рабочего проставляется шифр производственных расходов, который означает, что рабочий, работающий на технологическом оборудовании, непосредственно участвует в изготовлении продукции.

Для отнесения к прямым затратам, расходы на оплату труда должны отвечать трем условиям:

- 1) весь персонал, участвующий в процессе производства продукции, должен состоять в штате организации;
- 2) с этими рабочими должны быть заключены трудовые договоры (контракты);
- 3) документальное подтверждение расходов: табель, наряд-заказ, наряд-здание, раскройная карта или другие первичные документы.

В состав прямых затрат могут включаться также суммы страховых взносов, начисленные на суммы расходов на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, в том числе страховые

взносы на обязательное пенсионное страхование, формирующие страховую и накопительную части трудовой пенсии, исчисленные в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ.

16. Резервы на оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства (обращения) создаются резервы на оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год. Статьей 324.1 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик, принявший решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв.

Для этих целей организация обязана составить специальный расчет (смету), в котором отражается начисление размера ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму единого социального налога с этих расходов. При этом процент отчислений в указанный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

$$\text{Процент отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков} = \frac{\text{Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков}}{\text{Предполагаемый годовой размер расходов на оплату труда}} \times 100\%.$$

На конец налогового периода организация обязана провести инвентаризацию указанного резерва.

Недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы указанного резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.

При недостаточности средств фактически начисленного резерва, подтвержденного инвентаризацией на последний рабочий день налогового периода, организация обязана по состоянию на 31 декабря года, в котором резерв был начислен, включить в расходы сумму фактических расходов на оплату отпусков и соответственно сумму единого социального налога, по которым ранее не создавался указанный резерв.

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников с учетом установленной методики расчета среднего заработка и обязательных отчислений единого социального налога.

В аналогичном порядке организация осуществляет отчисления в резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

Пример 11. Организация в учетной политике для целей налогообложения на 2012 г. утвердила создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, предельный размер которого равен 368 400 руб. Он рассчитан с учетом суммы единого социального налога с этих расходов и без учета взносов на обязательное страхование. Согласно специальному расчету предполагаемый фонд оплаты работников организации в 2012 г. ежемесячно составит 295 000 руб. Фонд оплаты труда работников за 2012 г. составили 5 367 000 руб. Сумма фактически начисленных отпускных в 2009 г. составила 523 597 руб.

Рассчитать ежемесячный процент отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, сумму резерва на предстоящие расходы по оплате отпусков для целей налогообложения за 2012 г., а также сумму доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения.

В соответствии со ст. 324.1 НК РФ процент отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков определяется по формуле

$$\text{Процент отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков} = \frac{368\,400 \text{ руб.}}{295\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ месяцев}} \times 100\% = 10,4\%.$$

Сумма резерва на предстоящие расходы по оплате отпусков для целей налогообложения формируется нарастающим итогом и включается в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения 2012 г. в размере 558 168 руб. ($5\,367\,000 \times 10,4\%$).

31 декабря 2012 г. организация обязана провести инвентаризацию указанного резерва, сравнив его с суммой фактически начисленных отпусков, т. е. 558 168 руб. > 523 597 руб.

Недоиспользованная сумма резерва 34 571 руб. ($558\,168 - 523\,597$) подлежит обязательному включению в состав доходов, учитываемых при определении налоговой базы за 2012 г.

17. Понятие и порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете

Ст. 38 НК РФ определено, что под имуществом для целей налогообложения понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ (далее — ГК РФ).

Имущество в налоговом учете подразделяется на две группы: на амортизируемое имущество и имущество, не являющееся амортизируемым.

В налоговом учете амортизируемым имуществом признаются активы первоначальной стоимостью более 40 000 руб., на которые организация имеет право собственности и использует для получения дохода в течение более 12 месяцев. Амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в

предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя. Таким образом, амортизируемым имуществом являются как основные средства, так и нематериальные активы.

При этом в НК РФ установлены два исключения:

первое — не подлежит амортизации имущество, указанное в п. 2 ст. 256 НК РФ;

второе — из состава амортизируемого имущества исключается имущество, указанное в п. 2 ст. 256 НК РФ.

Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 135-ФЗ из состава, не подлежащего амортизации, исключен продуктивный скот: буйволы, волы, яки, олени и другие одомашненные дикие животные за исключением рабочего скота.

Указанные изменения были введены для сближения бухгалтерского и налогового учета. В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 перечисленные животные относятся к объектам основных средств. До 2006 г. (до вступления в силу приказа Минфина России от 12 декабря 2005 г. № 147н) амортизация в бухгалтерском учете по ним не начислялась, но начиная с отчетности 2006 г. стоимость таких объектов погашается путем начисления амортизации. Таким образом, в течение трех лет (с 2006 по 2008 г., включительно) между правилами ведения бухгалтерского учета и налоговым законодательством прослеживалось несоответствие.

Федеральный закон от 22 июля 2008 г. № 135-ФЗ вступил в силу 1 января 2009 г., однако его положения распространяются на отношения, возникшие в 2008 г. Следовательно, заполняя декларацию по налогу на прибыль за 2008 г., можно полностью отразить в ней суммы амортизации по продуктивному скоту, буйволам, волам, якам, оленям и другим одомашненным диким животным.

Не подлежат амортизации также инструменты, приспособления, инвентарь, приборы, лабораторное оборудование, спецодежда и другое имущество:

— стоимость которого составляет менее 40 000 руб. при сроке полезного использования свыше 12 месяцев;

— стоимость которого составляет более 40 000 руб. при сроке полезного использования менее 12 месяцев.

Таким образом, если предметом договора купли-продажи является вещь и ее стоимость не превышает 40 000 руб., то согласно ст. 254 НК РФ ее стоимость списывается единовременно в качестве материальных расходов. Если же стоимость вещи превышает 40 000 руб. и срок ее службы превышает 12 месяцев, то она согласно ст. 256 НК РФ должна зачисляться в состав амортизируемых основных средств, а ее стоимость — включаться в расходы только через амортизацию.

Если в бухгалтерском учете все имущество подразделяется на основные средства и материально-производственные запасы, а уж потом из состава основных средств выделяется группа имущества стоимостью менее 40 000 руб., которые списываются единовременно на расходы, то в налоговом учете все имущество подразделяется на амортизируемое имущество и имущество, не являющееся амортизируемым.

Амортизируемое имущество в свою очередь делится на основные средства и нематериальные активы.

Порядок бухгалтерского учета основных средств определен ПБУ 6/01, нематериальных активов — ПБУ 14/2007.

Пунктом 1 ст. 257 НК РФ определено, что в целях налогообложения под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 руб. П. 3 ст. 257 НК РФ определено, что в целях налогообложения нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

При этом для признания основного средства или нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также надлежаще оформленных документов, подтверждающих су-

ществование самого основного средства или нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в частности патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Для целей налогообложения к нематериальным активам относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора или иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией относительно промышленного, коммерческого или научного опыта;
- лицензия на право пользования недрами (в соответствии со ст. 325 НК РФ).

В целях бухгалтерского и налогового учета амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Порядок формирования стоимости амортизируемого имущества определен ст. 257 НК РФ и зависит от вида имущества и способа его поступления в организацию.

При возмездном приобретении основных средств или нематериальных активов их первоначальная стоимость определяется как сумма расходов на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

При безвозмездном поступлении основных средств их первоначальная стоимость определяется как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ, т. е. исходя из рыночной цены.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

По основным средствам, приобретенным (созданным) до принятия гл. 25 НК РФ (до 1 января 2002 г.), формируется восстановительная стоимость, которая определяется как их первоначальная стоимость с учетом ранее проведенных переоценок.

При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по состоянию на 1 января 2002 г. и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 г. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 г., произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г., отраженной налогоплательщиком в 2002 г., не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и

не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации для целей налогообложения.

Согласно п.1 ст. 257 НК РФ остаточная стоимость основных средств, введенных до 1 января 2002 г., определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой начисленной амортизации.

Первоначальная стоимость объектов основных средств собственного производства определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с п. 2 ст. 319 НК РФ, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Таким образом, при производстве продукции, которая включается производителем в состав собственных основных средств, оценка этого основного средства осуществляется исходя только из прямых расходов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Основные средства или нематериальные активы, полученные в виде взноса (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

В налоговом учете в первоначальную стоимость амортизируемого имущества можно не включать:

- страховые взносы на обязательное и добровольное страхование имущества. Согласно ст. 263 НК РФ страховые взносы в налоговом учете включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций или в размере фактических затрат, если тарифы не утверждены;

- проценты по долговым обязательствам. Согласно подп. 2 п. 1 ст. 265 и 269 НК РФ проценты, начисленные по долговым обязательствам любого вида, включаются в налоговый учет не выше предельного размера в состав внереализационных расходов;
- курсовые разницы. Согласно подп. 2 п. 1 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ курсовые разницы включаются в налоговый учет в состав внереализационных доходов или расходов.

18. Особенности налогового учета амортизации амортизируемого имущества

Амортизация — это процесс перенесения стоимости амортизируемого имущества на стоимость произведенного продукта.

Практика организации налогового учета показала, что различия между данными бухгалтерского и налогового учета могут иметь место по суммам начисленной амортизации объектов основных средств и нематериальных активов. Это связано с тем, что НК РФ установил принципиально иную схему начисления амортизации, нежели ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007 и другие документы системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете до сих пор амортизацию основных средств начисляли только линейным способом. Приведенные в ПБУ 6/97, как и в ПБУ 6/01 способы начисления амортизации на практике, так и не были применены в 1997–2007 гг. Положением по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01 предусматривается в п. 18: “Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)...”.

Пример 12. Организация в декабре 2011 г. приобрела и ввела в эксплуатацию экскаватор первоначальной стоимостью 800 000 руб. Согласно Классификации основных средств (Пятая амортизационная группа) срок полезного использования по данному объекту составил 8 лет, или 96 месяцев (8×12).

При применении линейного способа начисления амортизации норма амортизации по экскаватору при сроке полезного использования 8 лет будет равна 12,5% годовых ($100 / 8$). При первоначальной стоимости экскаватора 800 000 руб. сумма амортизационных отчислений за год составит 100 000 руб. ($800\,000 \times 12,5 / 100$), а за месяц — 8333 руб. ($100\,000 : 12$).

В бухгалтерском учете при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка можно применять коэффициент ускорения 3. В нашем примере с экскаватором (первоначальная стоимость приобретения — 800 000 руб.) при сроке полезного использования 8 лет и коэффициенте ускорения 3 норма амортизации составит 37,5% годовых ($100 / 8 \times 3$). Эта норма амортизации (37,5%) остается неизменной в течение всего срока (8 лет) эксплуатации объекта.

Таблица 12

Расчет амортизации способом уменьшаемого остатка

Годы эксплуатации	Остаточная стоимость объекта на начало года, руб.	Расчет годовой суммы амортизации, руб.
1	800 000	$800\,000 \times 37,5\% = 300\,000$
2	500 000	$(800\,000 - 300\,000) \times 37,5\% = 187\,500$
3	312 500	$(500\,000 - 187\,500) \times 37,5\% = 117\,187,5$
4	195 312,5	$(312\,500 - 117\,187,5) \times 37,5\% = 73\,242,2$
5	122 070,3	$(195\,312,5 - 73\,242,2) \times 37,5\% = 45\,776,4$
6	76 293,9	$(122\,070,3 - 45\,776,4) \times 37,5\% = 28\,610,2$
7	47 683,7	$(76\,293,9 - 28\,610,2) \times 37,5\% = 17\,881,4$
8	29 802,3	$(47\,683,7 - 17\,881,4) \times 37,5\% = 11\,175,9$
Остаток	18 626,4	

Таким образом, согласно табл. 12 при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка за установленный срок полезного использования экскаватора на себестоимость продукции будет перенесено 781 373,6 руб., что составляет 97,67% ($781\,373,6 / 800\,000 \times 100\%$) его первоначальной стоимости.

Как следует из табл. 12, недоамортизированная часть экскаватора после истечения нормативного срока составит 18 626,4 руб. (800 000 – 781 373,6), или 2,33% (100 – 97,67).

Данный метод начисления амортизации позаимствован из методов учета по стандартам США ГААП (US GAAP). При этом допускается списание объектов с оставшейся ликвидационной стоимостью в последнем году без ущерба организации. В России убытки от списания не полностью самортизированных объектов основных средств, связанные с их продажей, выбытием относятся в бухгалтерском учете к прочим расходам. При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования в примере с экскаватором, срок полезного использования которого установлен 8 лет, сумма чисел лет срока службы составит 36 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8). Полный расчет амортизационных отчислений по годам эксплуатации экскаватора приведен в табл. 13.

Таблица 13

Расчет амортизации способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Годы эксплуатации	Соотношение лет и норма амортизации	Годовая сумма амортизации, руб.
1	$8/36 = 22,22\%$	177 778
2	$7/36 = 19,44\%$	155 556
3	$6/36 = 16,67\%$	133 333
4	$5/36 = 13,89\%$	111 111
5	$4/36 = 11,11\%$	88 889
6	$3/36 = 8,33\%$	66 667
7	$2/36 = 5,56\%$	44 444
8	$1/36 = 2,78\%$	22 222

При таком способе сумма амортизационных отчислений в первые годы эксплуатации объекта (период наивысшей производительности экскаватора) является максимальной, что вызывает увеличение издержек производства и, соответственно, снижение

бухгалтерской прибыли и уменьшение налога на имущество. В последние годы эксплуатации экскаватора (период устаревания оборудования), наоборот, сумма амортизации будет минимальной, что допускает в определенных пределах повышенные расходы на его ремонт. Но следует иметь в виду, что при этом способе начисления амортизации годовое соотношение будет меняться не на начало календарного года, а по истечении 12 месяцев после ввода объекта в эксплуатацию.

При способе списания стоимости объекта основных средств пропорционально объему выпущенной продукции (выполненных работ) размер амортизационных отчислений зависит только от объема производства.

Гл. 25 НК РФ полностью изменен подход к исчислению сумм амортизации основных средств, включаемых в расходы организации. Статьей 258 НК РФ предусматривается, что для целей налогообложения объекты основных средств и нематериальных активов распределяются по амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования.

Эти сроки определяются налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию того или иного объекта в пределах интервала, установленного НК РФ для соответствующей группы, на основании Классификации основных средств, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1.

Так ст. 258 НК РФ устанавливает срок полезного использования для:

- первой группы — от 1 года до 2 лет включительно, т. е. от 12 месяцев до 24 месяцев;
- второй группы — свыше 2 лет до 3 лет включительно, т. е. от 25 месяцев до 36 месяцев;
- третьей группы — свыше 3 лет до 5 лет включительно, т. е. от 37 месяцев до 60 месяцев;
- четвертой группы — свыше 5 лет до 7 лет включительно, т. е. от 61 месяца до 84 месяцев;
- пятой группы — свыше 7 лет до 10 лет включительно, т. е. от 85 месяцев до 120 месяцев;

- шестой группы — свыше 10 лет до 15 лет включительно, т. е. от 121 месяца до 180 месяцев;
- седьмой группы — свыше 15 лет до 20 лет включительно, т. е. от 181 месяца до 240 месяцев;
- восьмой группы — свыше 20 лет до 25 лет включительно, т. е. от 241 месяца до 300 месяцев;
- девятой группы — свыше 25 лет до 30 лет включительно, т. е. от 301 месяца до 360 месяцев;
- десятой группы — свыше 30 лет, т. е. от 361 месяца.

В нашем примере срок службы экскаватора, отнесенного к пятой группе, установлен свыше 7 лет и до 10 лет включительно. Организация самостоятельно устанавливает срок службы в месяцах от 85 до 120, выбрав 96 месяцев.

В статье 259 НК РФ предусмотрено, что для целей налогообложения амортизация объектов начисляется одним из следующих методов: линейным или нелинейным.

До 2009 г. в налоговом учете можно было применять линейный или нелинейный метод начисления амортизации по каждому конкретному объекту амортизируемого имущества. Начиная с 2009 г. метод начисления амортизации устанавливается применительно ко всем объектам амортизируемого имущества. Как и раньше, единственное исключение — здания, сооружения, передаточные устройства, нематериальные активы со сроком полезного использования свыше 20 лет. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту только линейным методом. В отношении остальных объектов амортизируемого имущества независимо от срока введения объектов в эксплуатацию применяется один из двух методов: либо линейный, либо нелинейный метод, установленный в учетной политике для целей налогообложения. Организация имеет право менять с начала налогового периода метод начисления амортизации. Переход с нелинейного метода на линейный возможен не чаще, чем один раз в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). Для обратной ситуации такого ограничения не установлено, т. е. перейдя с нелинейного на линейный, организация вправе через год вновь вернуться к начислению амортизации нелинейным методом, закрепив переход в учетной политике для целей налогообложения.

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, указанные в п. 1 ст. 256 НК РФ, амортизируются в следующем порядке:

- капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в общеустановленном порядке;

- капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ (п. 1 ст. 258 НК РФ).

С 1 января 2009 г. как отдельный вид амортизируемого имущества учитываются капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Порядок начисления амортизации по неотделимым улучшениям, произведенным в рамках договора ссуды, такой же, как и при договоре аренды (п. 1 ст. 258 НК РФ). Если ссудодатель возмещает ссудополучателю стоимость капитальных вложений, то неотделимые улучшения амортизируются ссудодателем в общем порядке. Если же стоимость капитальных вложений не компенсируется, то амортизация начисляется ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования.

Организация имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (30% в отношении основных средств с третьей по седьмую амортизационные группы) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257

НК РФ. Решение применять так называемую “амортизационную премию” необходимо прописывать в учетной политике для целей налогообложения.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в налоговом учете начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества или когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любому основанию.

“Амортизационная премия” признается в налоговом учете косвенным расходом с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию. При этом сумма косвенных расходов подлежит восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль, если основное средство реализуется до истечения пяти лет с момента его введения в эксплуатацию.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации. При этом норма амортизации определяется по формуле

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

где K — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

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

В нашем примере норма амортизации равна 1,0416% ($1/96 \times 100$). Ежемесячная сумма амортизации равна 8333 руб. ($800\,000 \times 1,0416/100$).

С 2009 г. организация имеет право с начала налогового периода (т.е. с 1 января) менять метод начисления амортизации. При переходе с нелинейного на линейный метод начисления амортизации норма амортизации рассчитывается по той же формуле ($K = (1/n) \times 100\%$) исходя из оставшегося срока полезного использования объекта и

применяется к остаточной стоимости амортизируемого имущества на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) исчисляется как произведение ежемесячно меняющегося суммарного баланса соответствующей группы (подгруппы) на начало месяца и стабильной нормы амортизации, установленной на весь срок полезного использования данного объекта.

При этом сумма амортизации за один месяц определяется по формуле

$$A = B \times K / 100,$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации для отдельной амортизационной группы (подгруппы);

B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

K — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Стоимость всех объектов, включенных в амортизационную группу, формирует ее суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ), который ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ). При этом для каждой из амортизационных групп п. 5 ст. 259.2 НК РФ установлена своя месячная норма амортизации для:

- первой группы — 14,3;
- второй группы — 8,8;
- третьей группы — 5,6;
- четвертой группы — 3,8;
- пятой группы — 2,7;
- шестой группы — 1,8;
- седьмой группы — 1,3;
- восьмой группы — 1,0;
- девятой группы — 0,8;
- десятой группы — 0,7.

Предположим, что в нашем примере в пятую группу входит только экскаватор, тогда:

суммарный баланс пятой группы на 1 января 2012 г. будет равен 800 000 руб., сумма амортизации за январь 2012 г. — 21 600 руб. ($800\,000 \times 2,7/100$);

на 1 февраля 2012 г. суммарный баланс — 778 400 руб., амортизация за февраль 2012 г. — 21 017 руб. [$(800\,000 - 21600) \times 2,7/100$];

на 1 марта 2012 г. суммарный баланс — 757 383 руб., амортизация за март 2012 г. — 20 449 руб. [$(800\,000 - 21600 - 21017) \times 2,7/100$];

на 1 апреля 2012 г. суммарный баланс — 736 934 руб., амортизация за апрель 2012 г. — 19 897 руб. [$(800\,000 - 21600 - 21017 - 20449) \times 2,7/100$] и т. д.

Если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 000 руб., то в следующем месяце организация получает право ликвидировать данную амортизационную группу и значение суммарного баланса при этом относится на внереализационные расходы (п. 12 ст. 259.2 НК РФ). По истечении срока полезного использования имущество исключается из амортизационной группы, при этом суммарный баланс группы не меняется (п. 13 ст. 259.2 НК РФ).

При исключении объекта из состава амортизируемого имущества по причине передачи в безвозмездное пользование, консервации на срок более 3 месяцев, реконструкции или модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, амортизация по которым начислялась нелинейным методом, суммарный баланс соответствующей группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times K)^n,$$

где S_n — остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S — первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n — число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 НК РФ;

K — норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В нашем примере остаточная стоимость экскаватора:

- на 01.04.2012 г. составляет 7 369 334 руб. $[800\ 000 \times (1 - 0,01 \times 2,7)^3]$;
- на 01.12.2013 г. — 426 270 руб. $[800\ 000 \times (1 - 0,01 \times 2,7)^{23}]$;
- на 01.09.2014 г. — 333 197 руб. $[800\ 000 \times (1 - 0,01 \times 2,7)^{32}]$;
- несамортизированная стоимость после 96 месяцев эксплуатации — 57 799 руб.

Как и ранее и при линейном, и при нелинейном методе организация может использовать повышающие коэффициенты. Основания для их применения остались прежними и перечислены в ст. 259.3 НК РФ. Но при использовании нелинейного метода те основные средства, по которым применяется коэффициент, включаются в отдельную подгруппу, норма амортизации по которой уточняется с помощью повышающего коэффициента (п. 13 ст. 258 НК РФ).

Повышающий коэффициент не выше 2 применяется в четырех случаях — в отношении амортизируемых:

1) основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (две и более смены). При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой, второй и третьей амортизационным группам;

2) собственных основных средств налогоплательщиков — сельскохозяйственных организаций промышленного типа (пти-

цефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) собственных основных средств налогоплательщиков — организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны. Статус резидента устанавливается Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ “Об особых экономических зонах в Российской Федерации”;

4) основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности. Перечень таких объектов установлен Федеральным законом от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ “Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации”.

Повышающий коэффициент не выше 3 может применяться в двух случаях — в отношении амортизируемых:

1) основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга). При этом указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой — третьей амортизационным группам;

2) основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Организации, применяющие нелинейный метод начисления амортизации и передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом лизинга, в соответствии с договорами, заключенными участниками лизинговой сделки до введения в действие гл. 25 НК РФ, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизируемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных в налоговом учете по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого метода начисления амортизации.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Организации, применяющие нелинейный метод начисления амортизации и повышающие или понижающие коэффициенты к объектам амортизируемого имущества, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп, как при осуществлении расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), так и при использовании объектов амортизируемого имущества при выполнении НИОКР. Все правила создания и ликвидации амортизационных групп, увеличение или уменьшение суммарного баланса группы распространяются и на выделенные подгруппы и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего или понижающего коэффициента.

С 1 января 2009 г. отменен понижающий коэффициент 0,5. Для легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов первоначальной стоимостью более 600 000 и 800 000 руб. соответственно амортизация будет начисляться в обычном порядке без применения установленного ранее понижающего коэффициента 0,5.

С 1 января 2002 г. амортизация объектов основных средств, числящихся на эту дату, отражается по-разному: в бухгалтерском учете — по ранее установленным нормам (утвержденным постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072), а для целей обложения налогом на прибыль — по нормам, определенным исходя из нормативного срока использования объектов соответствующих амортизационных групп, утвержденных постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

В приложении 1 предлагаются формы расчета амортизации основных средств по объектам, которые введены в эксплуатацию до 1 января 2002 г.

Сроки амортизации основных средств, установленные постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, в 1,5–2,0 раза короче сроков, установленных постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072. Соответственно суммы амортизации, принимаемые в уменьшение налогооблагаемой прибыли, больше сумм, принимаемых в состав расходов для отражения в бухгалтерском учете. В итоге растут дивиденды, уменьшаются суммы налога на прибыль.

С 2009 г. в п. 7 ст. 258 НК РФ установлены общие правила начисления амортизации по любым основным средствам, бывшим в употреблении (в том числе и полученным в качестве вклада в уставный капитал или же в порядке правопреемства при реорганизации). Эти правила применяются при использовании линейного метода. Согласно им норма амортизации по основным средствам, бывшим в употреблении, определяется с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет и месяцев эксплуатации данного имущества предыдущим собственником. Если же срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников будет равен сроку полезного использования, который определен в соответствии с классификацией, или же будет превышать его, то организация вправе самостоятельно рассчитать срок полезного использования основных средств с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Таким образом, по основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал, фактический срок использования которых равен или превышает срок полезного использования, определенный по классификации, проблема определения срока полезного использования решена: этот срок организация определяет самостоятельно с учетом требований техники безопасности. При этом срок полезного использования основных средств, бывших в употреблении, может определяться

как срок их полезного использования, установленный предыдущим собственником, уменьшенный на срок, в течение которого имущество эксплуатировалось. В связи с этим уже в отношении всех бывших в употреблении основных средств (не только внесенных в качестве вклада в уставный капитал) возникает вопрос: как нужно учитывать расходы, если срок их полезного использования, определенный по правилам п. 7 ст. 258, составляет от 1 до 12 месяцев? В такой ситуации согласно п. 1 ст. 256 НК РФ имущество не признается амортизируемым, а его стоимость учитывается в расходах единовременно.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав основных средств соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав (п. 11 ст. 258 НК РФ).

Если по какой-либо причине основные средства простаивают, бухгалтер должен продолжать начислять амортизацию по ним. Ведь приостановить амортизационные отчисления организация может только в случаях, перечисленных в п. 3 ст. 256 НК РФ, а именно: при передаче или получении в безвозмездное пользование; консервации свыше трех месяцев по решению руководителя организации; реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев по решению руководителя организации. В методических рекомендациях по применению гл. 25 "Налог на прибыль организаций", утвержденных приказом МНС РФ от 20 декабря 2002 г. № БГ-3-02/729, налоговые органы запрещали уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на сумму амортизации по активам, которые простаивали. Приказ ФНС РФ от 21 апреля 2005 г. № САЭ-3-02/173@ отменил методические рекомендации по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций". К тому же еще раньше в письме МНС РФ от 27 сентября 2004 г. № 02-5-11/162@ налоговые органы сообщили, что даже если основные средства простаивают, организация все равно может учитывать амортизацию по ним в налоговом

учете. По объектам, которые организация использует пусть и сезонно, но в целях получения дохода, в периоды вынужденного простоя не следует приостанавливать начисление амортизации. Например, временный склад овощной базы может быть востребован только в период сбора урожая. Оставшееся время в году он пустует, но приостанавливать начисление амортизации по этому объекту недвижимости не нужно. Для тех организаций, которые следовали указаниям методических рекомендаций, Министерство финансов РФ ответило в своем письме от 6 мая 2005 г. № 03-03-01-04/1/236, что они могут зачесть или вернуть сумму переплаты по налогу на прибыль, которая появилась, поскольку организации не уменьшали прибыль по простаивающим основным средствам. Чтобы пересчитать налог, организация должна сдать в инспекцию уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль. Налог к уплате в бюджет уменьшится. Уточненные налоговые декларации можно сдавать за три предыдущие налоговые периоды.

Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг, т. е. амортизируемое имущество в виде технологического оборудования, которое используется для изготовления продукции на всех технологических этапах производства, могут относиться в налоговом учете к прямым расходам. Для этого необходимо закрепить состав прямых расходов в учетной политике для целей налогообложения.

Амортизация нематериальных активов в налоговом учете имеет некоторые особенности.

Во-первых, необходимо иметь в виду различия между подходами к амортизации нематериальных активов в бухгалтерском учете (три способа: линейный, уменьшаемого остатка, списание стоимости пропорционально объему продукции, работ) и в налоговом учете (два метода: линейный и нелинейный).

Во-вторых, необходимо четко определить срок полезного использования нематериальных активов. Срок полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и других законодательно

установленных ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также исходя из срока действия соответствующего договора. Если срок полезного использования нельзя установить, то в налоговом учете принимается срок 10 лет (но не более срока деятельности организации).

С 1 января 2011 г. по ряду нематериальных активов организация вправе самостоятельно определять срок полезного использования, но не менее двух лет. К таким активам относятся исключительное право на изобретение, на промышленный образец, полезную модель, на использование программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, на селекционные достижения и владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта. Если по указанным видам нематериальных активов уже начислялась амортизация до 1 января 2011 г., то амортизация начисляется в прежнем порядке и ее пересчет не производится.

В бухгалтерском учете начиная с 2008 г. срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения (п. 27 ПБУ 14/2007). Срок полезного использования подлежит уточнению в случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, а возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования организация должна ежегодно рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок их полезного использования. В случае прекращения существования таких факторов организация определяет срок полезного использования нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности так же, как и в случае уточнения срока полезного использования.

19. Налоговый учет прочих расходов

К прочим расходам в налоговом учете относятся:

- расходы на ремонт основных средств;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование;
- убыток от реализации амортизируемого имущества;
- расходы на приобретение лицензий на осуществление отдельных видов деятельности в соответствии с требованиями Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности";
- расходы на приобретение права на земельные участки;
- все остальные прочие расходы, которые объединяются в составе ст. 264 НК РФ "прочие расходы, связанные с производством и реализацией".

В налоговом учете нормируются следующие виды прочих расходов:

- расходы на НИОКР, осуществленные в виде отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР по перечню, утвержденному Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике". В соответствии с п. 3 ст. 262 НК РФ в расходы включаются суммы не более 1,5% доходов (валовой выручки) организации;
- расходы по обязательным видам страхования в соответствии с п. 2 ст. 263 НК РФ. Требования международных конвенций и законодательство РФ по некоторым видам обязательного страхования устанавливает предел страховых тарифов;
- подъемное пособие при переезде к новому месту работы, в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 264 НК РФ. Порядок выплаты и суммы пособия определяются соответствующими министерства-

ми и ведомствами. Для работников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета, нормы установлены постановлением Правительства РФ от 2 апреля 2003 г. № 187;

- компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ. Предельная норма компенсации определяется постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92;

- расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в соответствии с подп. 13 п. 1 ст. 264 НК РФ. Рационы питания экипажей морских, речных и воздушных судов утверждены постановлениями Правительства РФ от 7 декабря 2001 г. № 861 и от 30 июля 2009 № 628;

- плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в соответствии с подп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ. Предел тарифов определен ст. 333.24, 333.25 и 333.38 главы 25.3 НК РФ и в “Основах законодательства Российской Федерации о нотариате”, утв. ВС РФ 11 февраля 1993 г. № 4462-1;

- расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб в соответствии с подп. 32 п. 1 ст. 264 НК РФ. Норматив на содержание аналогичных объектов и служб утверждается органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика;

- расходы на формирование резервов, предназначенных для обеспечения безопасности особо радиационно опасных и ядерно опасных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с подп. 33 п. 1 ст. 264 НК РФ. Предельный тариф для атомных станций установлен постановлением Правительства РФ от 30 января 2002 г. № 68 и ежегодно утверждается Федеральной службой по тарифам, а для иных особо радиационно опасных и ядерно опасных производств и объектов норматив отчислений установлен постановлением Правительства РФ от 21 сентября 2005 г. № 576 и утверждается

федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими государственное управление использованием атомной энергии;

- расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, в соответствии с подп. 43 п. 1 ст. 264 НК РФ, учитываются в размере не более 7% от стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания;

- расходы на списание и утилизацию, потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид книжной продукции или продукции средств массовой информации у организаций, осуществляющих их производство и выпуск, а также не реализованная в срок (морально устаревшая) продукция средств массовой информации и книжная продукция, в соответствии с подп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ, учитываются в размере не более 10% от стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции;

- представительские расходы в соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ учитываются в размере не более 4% от расходов на оплату труда за отчетный период;

- расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, не упомянутые в п. 4 ст. 264 НК РФ, признаются в размере, не превышающем 1% выручки без учета НДС;

Наличие сверхнормативных расходов приводит к образованию постоянных разниц в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02).

Пример 13. За 9 месяцев 2012 г. организация имела расходы на рекламу с учетом НДС 18%: световая реклама — 369 930 руб., рекламу на телевидении — 495 600 руб., приобретение призов для проведения массовой рекламной кампании — 297 360 руб.

Определить сумму расходов на рекламу в бухгалтерском учете и сумму расходов на рекламу в целях налогообложения, если выручка с учетом НДС 18% составила 29 500 000 руб., а также определить разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Для признания расходов в налоговом учете необходимо освободиться от НДС. Расходы световой рекламы составляют 313 500 руб. (369 930 / 1,18); телевизионной рекламы — 420 000 руб. (495 600 / 1,18); на приобретение призов — 252 000 руб. (297 360 / 1,18).

В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ световая реклама и реклама на телевидении признается в налоговом учете в размере фактических затрат, а приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации без НДС.

Рассчитываем норматив: выручка без НДС составляет 25 000 000 руб. (29 500 000 / 1,18), 1% от выручки — 250 000 руб. (25 000 000 × 1%).

Сравниваем фактические затраты по приобретению призов и норматив и выбираем для целей налогообложения наименьшее число.

252 000 руб. > 250 000 руб. Таким образом, в налоговом учете признается 250 000 руб.

Сумма расходов на рекламу в налоговом учете составляет 983 500 руб. (313 500 + 420 000 + 250 000).

Сумма расходов на рекламу в бухгалтерском учете не нормируется и составляет 985 500 руб. (313 500 + 420 000 + 252 000).

Сверхнормативные расходы по приобретению призов — 2000 руб. являются постоянной разницей, которая формирует постоянное налоговое обязательство.

Пример 14. За 2011 г. организация имела расходы на проведение официальных приемов и обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах с целью поддержания взаимного сотрудничества: завтраки на сумму

318 000 руб., обеды — 569 000 руб., буфетное обслуживание во время переговоров — 300 800 руб., транспортные расходы по доставке участников к месту проведения представительских мероприятий — 400 000 руб.

Определить сумму расходов в целях налогообложения, если расходы на оплату труда за 2011 г. составили 35 000 000 руб., а также определить разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организационно-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Таким образом, к представительским расходам можно отнести: завтраки, обеды, буфетное обслуживание во время переговоров, транспортные расходы по доставке участников к месту проведения представительских мероприятий всего на сумму 1 587 800 руб. (318 000 + 569 000 + 300 800 + 400 000).

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере,

не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Норматив представительских расходов равен 1 400 000 руб. (35 000 000 руб. \times 4%). Сравниваем фактические представительские расходы с нормативом и для целей налогообложения выбираем наименьшее число: 1 587 800 руб. $>$ 1 400 000 руб. Следовательно, для целей налогообложения принимаем 1 400 000 руб.

Сверхнормативные представительские расходы — 187 800 руб. являются постоянной разницей, которая формирует постоянное налоговое обязательство.

20. Формирование резерва на ремонт основных средств в налоговом учете

Затраты на ремонт основных средств включаются в издержки производства или обращения того отчетного периода, к которому они относятся. В п. 3 ст. 260 НК РФ предусмотрено, что для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств организации вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств, в соответствии со ст. 324 НК РФ.

Организация в учетной политике для целей налогообложения закрепляет предельную сумму резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, которая определяется исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. Предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Если организация осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих

расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

Организации, принявшие решение о создании резервов на ремонт основных средств на начало налогового периода, формируют смету на ремонт основных средств (за исключением основных средств, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта), исходя из периодичности осуществления ремонта, приходящегося на текущий налоговый период. Указанная сумма сравнивается с показателем, определяемым как сумма фактически осуществленных расходов за предыдущие три года, деленная на три. Меньшая из сумм будет являться основной для определения отчислений в указанный резерв.

При этом в случае, если у организации есть основные средства, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта, она должна определить сумму дополнительных отчислений в резерв, исходя из общей суммы ремонта по этим объектам, поделенную на количество лет, между которыми происходят указанные виды ремонта, и указанную часть прибавить к общей сумме отчислений.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода. В случае, если организация создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств указанного резерва.

В случае, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в налоговом периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных

средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на 31 декабря.

Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода (31 декабря) в налоговом учете включается в состав доходов налогоплательщика.

Пример 15. Организация создает резерв на ремонт основных средств на 2012 г. Планируемая сумма расходов на ремонт 460 000 руб. Фактические расходы на ремонт за 2009 г. составили 380 000 руб., за 2010 г. — 419 000 руб., за 2011 г. — 440 000 руб. Организация платит налог на прибыль ежеквартально.

Фактические расходы на ремонт за III квартал 2012 г. — 250 000 руб., за IV квартал 2012 г. — 210 000 руб. Определить максимальную сумму резерва, на которую организация может создать резерв в 2012 г., а также сумму расходов, учитываемых для расчета налоговой базы по налогу на прибыль в 2012 г.

Согласно ст. 324 НК РФ предельная сумма резерва под предстоящие ремонты основных средств равна 413 000 руб. $[380\ 000 + 419\ 000 + 440\ 000 / 3]$.

Организация имеет право закрепить в учетной политике для целей налогообложения на 2012 г. резерв под предстоящие ремонты основных средств в сумме 413 000 руб. Таким образом, организация ежеквартально в 2012 г. уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль в сумме 103 250 руб. $(413\ 000 / 4)$.

31 декабря 2012 г. сумма созданного резерва сравнивается с фактически осуществленными затратами на проведение ремонта основных средств.

Сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта основных средств 460 000 руб. $(250\ 000 + 210\ 000)$, больше, чем сумма созданного резерва 413 000 руб. Остаток затрат равен 47 000 руб. $(460\ 000 - 413\ 000)$. 31 декабря 2012 г. остаток затрат 47 000 руб. включается в состав прочих расходов для целей налогообложения.

21. Налоговый учет расходов на освоение природных ресурсов

Налоговый учет расходов на освоение природных ресурсов регламентируется ст. 261 и 325 НК РФ. К расходам на освоение природных ресурсов относятся геолого-поисковые и геолого-разведочные работы, проведение работ подготовительного характера. С 1 января 2002 г. расходы по освоению природных ресурсов признаются для целей налогообложения в сумме фактических затрат, если источником их финансирования не являются бюджетные средства или средства государственных внебюджетных фондов.

В зависимости от конкретного вида расходы подразделяются:

1) общие расходы по осваиваемому участку (месторождению), в том числе: расходы на поиски и оценку, аудит запасов месторождений, разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания, расходы на приобретение геологической и иной информации у третьих лиц. Сумма общих расходов учитывается по каждой части территории осваиваемого участка в доле.

$$\text{Доля} = \frac{\text{Сумма расходов, относящихся к отдельным частям территории осваиваемого участка}}{\text{Общая сумма расходов, осуществленных по освоению данного участка (месторождения)}};$$

2) расходы, относящиеся к отдельным частям территории разрабатываемого участка, в том числе: расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов, а также расходы, связанные с освоением части территории участка. Указанные расходы признаются в налоговом учете в составе прочих расходов с 1-го числа месяца, в котором подписан соответствующий

акт выполненных работ. В аналитических регистрах налогового учета должна содержаться информация об окончании работ в разрезе каждого договора, связанного с указанными работами, по каждому конкретному участку недр;

3) расходы, относящиеся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка, в том числе: расходы, непосредственно связанные со строительством сооружений, которые в дальнейшем на основании решения руководителя организации могут быть признаны постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств (в том числе скважин). Такие расходы учитываются отдельно по каждому создаваемому объекту основных средств в отдельном аналитическом регистре налогового учета и подлежат амортизации как объекты основных средств.

Расходы на поиск и оценку месторождений, разведку и гидрогеологические изыскания, расходы на строительство (бурение) и испытание с использованием скважин, расходы на приобретение геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах. Эти расходы даже непродуктивные включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы, причем равномерно в течение 12 месяцев. Решение о признании соответствующей скважины непродуктивной принимается организацией один раз и не может быть изменено. Организация обязана уведомить налоговые органы о своем решении вместе с подачей декларации по налогу на прибыль, в которую были включены все или часть расходов по непродуктивной скважине.

Расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ, а также расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам, выплату компенсаций за снос жилья, на возмещение потерь сельскохозяйственного производства при изъятии земель, при уничтожении и порче оленьих пастбищ включаются в состав прочих расходов равномерно в течение двух лет, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные

работы. Также равномерно в течение двух лет включаются непродуктивные и безрезультатные расходы.

Право на пользование недрами оформляется лицензией. К расходам на приобретение лицензии относятся расходы:

- связанные с предварительной оценкой месторождения;
- связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- на разработку технико-экономического обеспечения проекта освоения месторождения;
- на приобретение геологической и иной информации;
- на оплату участия в конкурсе.

Если после конкурса (аукциона) организация получает лицензию на право пользования недрами, то расходы, связанные с процедурой участия в конкурсе, могут либо формировать стоимость лицензионного соглашения и учитываться в составе нематериального актива организации с начислением амортизации, либо включаться в состав прочих расходов в течение двух лет. С 2009 г. организация самостоятельно избирает порядок учета указанных расходов, закрепив свой выбор в учетной политике для целей налогообложения. Если организация в налоговой учетной политике на 2009 г. закрепляет порядок учета расходов на получение или приобретение лицензий в составе прочих расходов, то не учтенные до 2009 г. для целей налогообложения указанные расходы в соответствии со ст. 5 Федерального закона от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ учитываются равномерными долями в течение 2009 и 2010 г.

Если после конкурса (аукциона) организация не получает лицензию, то расходы, связанные с процедурой участия в конкурсе (аукционе), должны включаться в состав прочих расходов с первого числа следующего месяца после проведения конкурса равномерно в течение двух лет. Если организация отказывается от участия в конкурсе (аукционе) или принимает решение о нецелесообразности приобретения лицензии, то указанные расходы будут включаться в состав прочих расходов с первого числа следующего месяца принятия решения, равномерно в течение двух лет. Решение должно быть оформлено приказом или распоряжением руководителя организации.

22. Налоговый учет расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки

Налоговый учет расходов на НИОКР определен ст. 262 НК РФ и в составе прочих расходов. Ежегодно в ст. 262 НК РФ вносятся изменения в целях формирования благоприятных налоговых условий для развития инновационной деятельности в России.

Расходами на НИОКР признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции, товаров, работ, услуг, к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления.

К научным исследованиям и опытно-конструкторским разработкам относятся следующие расходы:

- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам (за исключением зданий и сооружений), используемым для выполнения НИОКР. Причем организации, применяющие нелинейный метод амортизации, по указанным объектам должны формировать отдельную подгруппу в составе амортизационной группы (п. 13 ст. 258 НК РФ);

- оплата труда, включая выплаты стимулирующего и компенсирующего и поощрительного характера штатных и не состоящих в штате работников, участвующих в выполнении НИОКР, а также платежи по договорам обязательного и добровольного страхования работников. Если такие работники привлекаются также к деятельности, не связанной с НИОКР, оплата их труда учитывается пропорционально времени, в течение которого они выполняли научные исследования;

- материальные расходы, такие как затраты на приобретение сырья и материалов, инструментов, инвентаря, лабораторного оборудования и спецодежды, а также топлива, воды, энергии всех видов, непосредственно связанные с выполнением НИОКР;

- другие расходы, непосредственно связанные с НИОКР, но не более 75% от суммы оплаты труда работников, занятых в выполнении НИОКР;

- стоимость работ по договорам на НИОКР — для заказчика таких исследований или разработок;

- отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в силу Федерального закона от 23.08.1996 № 127-ФЗ “О науке и государственной научно-технической политике”. Сумма таких отчислений имеет норматив, который действует с 2008 г. в размере 1,5% доходов от реализации (валовой выручки без НДС). С 2002 по 2007 г. размер норматива был равен 0,5% доходов от реализации.

С 2012 г. указанные расходы на НИОКР уменьшают налогооблагаемую прибыль того отчетного (налогового) периода, в котором завершены такие исследования или разработки (отдельные этапы работ) и (или) сторонами подписан акт сдачи-приемки. Причем порядок признания данных расходов не ставится в зависимость от полученного результата, т. е. давшие положительный результат и используемые в производстве и при реализации товаров, работ, услуг или не давшие положительного результата.

Исключение составляют отчисления в фонды поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданные в соответствии с Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ “О науке и государственной научно-технической политике”. Эти отчисления включаются в расходы того отчетного (налогового) периода, в котором произведены, т. е. для этих расходов применяется принцип кассового метода, при котором до тех пор, пока отчисления не перечислены в фонды поддержки, они не могут быть отнесены на расходы, учитываемые для целей налогообложения.

Ограничения применяются и к другим расходам, непосредственно связанным с НИОКР, которые превышают 75% суммы затрат на оплату труда работников, участвующих в НИОКР. Оставшиеся 25% также можно будет учесть в периоде завершения разработок, но при условии получения положительного результата, т. е. результаты исследований и разработок должны использоваться или в производстве, или при реализации товаров, работ, услуг.

До 2012 г. расходы на НИОКР, относящиеся к созданию новой или усовершенствованной производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления, нельзя было признать в налоговом учете одновременно. Так, начиная с 1 января 2007 г. и по 31 декабря 2011 г. после завершения исследований и подписания акта выполненных работ (в том числе не давших положительного результата) расходы на НИОКР включались в состав прочих равномерно в течение одного года, т. е. 1/12 ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором подписан акт выполненных работ.

Согласно редакции 2006 г. (которая действовала в течение одного года — 2006 г.) после завершения исследований и подписания акта выполненных работ при условии использования научных разработок в производстве или при реализации товаров, работ, услуг расходы на НИОКР включаются в состав прочих равномерно в течение двух лет, т. е. ежемесячно 1/24 с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования. Расходы на создание новых и совершенствование применяемых технологий, а также видов сырья и материалов, которые не дали положительный результат, включались в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет с первого числа следующего месяца после завершения исследований.

Таким образом, по актам выполненных работ, давших положительный результат, расходы признавались как в 2006 г., так и в 2007 г., а по работам, не давшим положительного результата, расходы признавались медленнее (1/36 ежемесячно). Преимущество данной редакции в том, что снято 70%-ное ограничение по исследованиям, не давшим положительный результат. Однако, если у организации были акты по НИОКР, датированные 2003, 2004 и 2005 г., признать все расходы по работам, не давшим положительного результата, для целей налогообложения нельзя, так как для них действует более ранняя редакция, предусматривающая 70%-ное ограничение.

Согласно наиболее ранней редакции, которая действовала с 2002 по 2005 г., после завершения исследований и подписания акта выполненных работ при условии использования научных разработок в производстве или при реализации товаров, работ, услуг расходы на НИОКР включаются в состав прочих, равномерно в течение трех лет, т. е. ежемесячно $1/36$ с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования. Если разработки, или исследования, или изобретения позволили организации получить исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в соответствии со сроком, указанным в подтверждающих права документах.

Расходы на создание новых и совершенствование применяемых технологий, а также видов сырья и материалов, которые не дали положительный результат, включались в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет с первого числа следующего месяца после завершения исследований в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных расходов.

Следует учесть, что если акт выполненных работ был подписан в декабре 2005 г., то расходы будут признаваться с января 2006 г. по декабрь 2008 г., и хотя в это время уже действовали другие редакции п. 2. ст. 262 НК РФ, расходы на НИОКР необходимо признавать ежемесячно $1/36$.

С 1 января 2012 г. новая редакция ст. 262 НК РФ не содержит условий использования полученных результатов НИОКР и не устанавливает период для их списания.

Если разработки, или исследования, или изобретения позволили организации получить исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то права признаются нематериальными активами.

До 2012 г. нематериальные активы подлежат амортизации в соответствии со сроком, указанным в документах, подтверждающих права. С 2012 г. налогоплательщик сможет выбрать порядок их списания в расходы: начислять амортизацию или учитывать в прочих расходах в течение двух лет. Избранный

порядок должен быть закреплён в учётной политике для целей налогообложения.

С 1 января 2009 г. по 31 декабря 2011 г. расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 № 988, признаются единовременно в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

После 2012 г. указанное право признания расходов на некоторые НИОКР с применением повышающего коэффициента сохраняется. Однако для целей налога на прибыль они будут учитываться в размере фактических затрат в периоде завершения таких исследований или разработок (или отдельных этапов работ), а не в периоде осуществления расходов, как с 2009 по 2011 гг.

Нельзя применить коэффициент 1,5 к иным затратам, связанным с НИОКР, которые превышают 75% суммы расходов на оплату труда работников, участвующих в НИОКР.

Налогоплательщики, использующие право на применение коэффициента 1,5, должны будут по итогам налогового периода, в котором завершены научные исследования, представлять в инспекцию вместе с налоговой декларацией отчет о выполнении НИОКР. Такой отчет составляется в отношении каждого НИОКР и должен соответствовать ГОСТ 7.32-2001.

Для проверки соответствия выполненных НИОКР перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 № 998, налоговый орган с 2012 г. вправе назначить экспертизу представленного налогоплательщиком отчета в рамках камеральной проверки. Такую экспертизу могут провести государственные академии наук, национальные исследовательские университеты или центры, государственные научные центры.

Если организация не представит отчет о выполненных НИОКР, то применить коэффициент 1,5 она не сможет. В этом случае расходы на такие работы учитываются в размере фактических затрат.

Рассмотренные правила применяются в отношении НИОКР, начатых после 1 января 2012 г. А по работам, выполнение которых

начато до указанной даты, расходы на НИОКР, предусмотренные в перечне, будут признаваться в порядке, действовавшем в 2011 г., т. е. указанные затраты уменьшают налогооблагаемую прибыль в том периоде, в котором они осуществлены (независимо от результата), в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5. Отчет о выполнении НИОКР в этом случае организация представлять не должна.

Если нематериальный актив, полученный в результате расходов на НИОКР, которые включены в перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 № 988, реализуется с убытком, то организация не сможет учесть такой убыток для целей налогообложения.

Пример 16. Организация 16 ноября 2006 г. подписала акт выполненных работ по разработке новых видов продукции. Положительный результат получен по работам, расходы по которым составили 324 000 руб. Не дали положительного результата работы, расходы по которым составили 73 440 руб. Организация перечисляет ежегодно в Российский фонд технологического развития годовые отчисления в размере 70 000 руб. Определить сумму расходов для расчета налоговой базы во всех налоговых периодах, если выручка ежегодно составила 5 900 000 руб., в том числе НДС — 18%.

Расходы на НИОКР в 2006 г., давшие положительные результаты, признаются с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования, в размере $1/24$ ежемесячно, т. е. 13 500 руб. ($324\,000 \text{ руб.} / 24 \text{ мес.} \times 1 \text{ мес.}$).

Расходы на НИОКР в 2006 г., не давшие положительный результат, признаются с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования в размере $1/36$ ежемесячно, т. е. 2040 руб. ($73\,440 \text{ руб.} / 36 \text{ мес.} \times 1 \text{ мес.}$).

Ежегодные отчисления в Российский фонд технологического развития в налоговом учете признаются не выше норматива, т. е. сравниваем фактические отчисления с нормативом и выбираем для целей налогообложения наименьшее число. Норматив равен 0,5% выручки от реализации без НДС. Выручка — 5 900 000 руб.,

выручка без НДС — 5 000 000 руб. (5 900 000 / 1,18), норматив — 25 000 руб. (5 000 000 × 0,5%).

70 000 руб. > 25 000 руб. Следовательно, для целей налогообложения признаем 25 000 руб.

Таким образом, расходы на НИОКР для целей налогообложения в 2006 г. составили 40 540 руб. (13 500 + 2040 + 25 000).

Расходы на НИОКР в 2007 г., давшие положительный результат, составили 162 000 руб. (324 000 / 24 мес. × 12 мес.).

Расходы на НИОКР в 2007 г., не давшие положительных результатов, составили 24 480 руб. (73 440 / 36 мес. × 12 мес.).

Ежегодные отчисления в Российский фонд технологического развития в 2007 г. больше норматива. Следовательно, для целей налогообложения признаем 25 000 руб.

Таким образом, расходы на НИОКР для целей налогообложения в 2007 г. составили 211 480 руб. (162 000 + 24 480 + 25 000).

Расходы на НИОКР в 2008 г., давшие положительный результат, составили 148 500 руб. (324 000 / 24 мес. × 11 мес.).

Расходы на НИОКР в 2008 г., не давшие положительный результат, составили 24480 руб. (73440 / 36 мес. × 12 мес.).

Ежегодные отчисления в Российский фонд технологического развития в налоговом учете признаются не выше норматива, т. е. сравниваем фактические отчисления с нормативом и выбираем для целей налогообложения наименьшее число. В 2008 г. норматив равен 1,5% выручки от реализации без НДС. Выручка — 5 900 000 руб., выручка без НДС — 5 000 000 руб. (5 900 000 руб. / 1,18), норматив — 75 000 руб. (5 000 000 руб. × 1,5%).

70 000 руб. < 75 000 руб. Следовательно, для целей налогообложения признаем 70 000 руб.

Таким образом, расходы на НИОКР для целей налогообложения в 2008 г. составили 242 980 руб. (148 500 + 24 480 + 70 000).

Сумма расходов на НИОКР, давшие положительные результаты, в размере 324 000 руб. списана для целей налогообложения в 2006–2008 гг., поэтому в 2009 г. нет оснований что-либо учитывать для целей налогообложения.

Расходы на НИОКР в 2009 г., не давшие положительных результатов, составили 22 440 руб. ($73\,440 / 36 \text{ мес.} \times 11 \text{ мес.}$).

Ежегодные отчисления в Российский фонд технологического развития в 2009 г. меньше норматива. Ежегодные отчисления в Российский фонд технологического развития в налоговом учете признаются не выше норматива, т. е. сравниваем фактические отчисления с нормативом и выбираем для целей налогообложения наименьшее число. В 2009 г. норматив равен 1,5% выручки от реализации без НДС. Выручка — 5 900 000 руб., выручка без НДС — 5 000 000 руб. ($5\,900\,000 \text{ руб.} / 1,18$), норматив — 75 000 руб. ($5\,000\,000 \text{ руб.} \times 1,5\%$).

70 000 руб. < 75 000 руб. Следовательно, для целей налогообложения признаем 70 000 руб.

Таким образом, расходы на НИОКР для целей налогообложения в 2009 г. составили 92 440 руб. ($22\,440 \text{ руб.} + 70\,000 \text{ руб.}$).

Пример 17. Организация 16 января 2011 г. подписала акт выполненных работ по разработке новых видов продукции. Положительный результат получен по работам, расходы по которым составили 324 000 руб. Не дали положительного результата работы, расходы по которым составили 73 440 руб. Организация перечисляет ежегодно в Российский фонд технологического развития годовые отчисления в размере 70 000 руб. Определить сумму расходов для расчета налоговой базы во всех налоговых периодах, если выручка ежегодно составляет 5 900 000 руб., в том числе НДС — 18%.

Расходы на НИОКР в 2011 г., давшие положительный результат, признаются с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования, в размере $1/12$ ежемесячно, т. е. $297\,000 \text{ руб.}$ ($324\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} \times 11 \text{ месяцев}$).

Расходы на НИОКР в 2011 г., не давшие положительный результат, признаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования, в размере $1/12$ ежемесячно, т. е. $67\,320 \text{ руб.}$ ($73\,440 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} \times 11 \text{ месяцев}$).

Ежегодные отчисления в Российский фонд технологического развития в налоговом учете признаются не выше норматива, т. е.

сравниваем фактические отчисления с нормативом и выбираем для целей налогообложения наименьшее число. В 2011 г. норматив равен 1,5% выручки от реализации без НДС. Выручка — 5 900 000 руб., выручка без НДС — 5 000 000 руб. (5 900 000 руб. / 1,18), норматив — 75 000 руб. (5 000 000 руб. × 1,5%).

70 000 руб. < 75 000 руб. Следовательно, для целей налогообложения признаем 70 000 руб.

Таким образом, расходы на НИОКР для целей налогообложения в 2011 г. составили 434 320 руб. (297 000 руб. + 67 320 руб. + 70 000 руб.).

В 2012 г. расходы на НИОКР признаются в январе в размере 1/12:

- давшие положительный результат 27 000 руб. (324 000 руб. / 12 месяцев × 1 месяц);
- не давшие положительный результат 6120 руб. (73 440 руб. / 12 месяцев × 1 месяц).

Ежегодные отчисления в Российский фонд технологического развития в 2012 г. меньше норматива. Следовательно, для целей налогообложения признаем 70 000 руб.

Таким образом, расходы на НИОКР для целей налогообложения в 2012 г. составили 103 120 руб. (27 000 руб. + 6120 руб. + 70 000 руб.).

Пример 18. Организация 11 апреля 2012 г. подписала акт № 33 выполненных работ по разработке новых видов продукции с расходами на сумму 630 000 руб., в том числе:

- расходы на оплату труда работников, участвующих в выполнении НИОКР, — 250 000 руб.,
- страховые взносы на обязательное страхование — 50 000 руб.,
- материальные расходы (сырье и материалы, лабораторное оборудование, вода, электроэнергия) — 100 000 руб.,
- амортизационные отчисления — 30 000 руб.,
- другие расходы, связанные с НИОКР, — 200 000 руб.

Акт № 33 от 11 апреля 2012 г. является отдельным этапом в разработке новых видов продукции, завершение НИОКР планируется в 2013 г.

Определить период и сумму расходов на НИОКР, учитываемую для целей налогообложения в 2012 г.

С 2012 г. расходы на НИОКР в полном объеме уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, в котором был подписан акт выполненных работ. Исключение составляют прочие расходы, если их размер превышает 75% от суммы оплаты труда.

Акт № 33 подписан 11 апреля 2012 г., таким образом, организация может признать расходы на НИОКР в полугодии 2012 г.

Норматив для прочих расходов, связанных с НИОКР, равен 187500 руб. ($250\,000 \times 75\%$).

Сравниваем фактическую сумму прочих расходов, связанных с НИОКР, с нормативом.

200 000 руб. > 187 500 руб. Следовательно, в налоговом учете в полугодии 2012 г. признается сумма 187 500 руб.

Разница 12 500 руб. ($200\,000 - 187\,500$) может быть признана в налоговом учете после завершения НИОКР и при условии внедрения в производство новых видов продукции.

Таким образом, сумма расходов на НИОКР, учитываемая при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, за полугодие 2012 г. равна 617 500 руб. ($250\,000 + 50\,000 + 100\,000 + 30\,000 + 187\,500$).

23. Формирование резерва предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки

С 2012 г. налогоплательщики вправе формировать резервы предстоящих расходов на НИОКР в порядке, установленном новой ст. 267.2 НК РФ. Решение о количестве резервов, размере каждого резерва и сроках создания резерва должно быть закреплено в учетной политике организации для целей налогообложения.

Резерв создается для реализации каждой утвержденной программы на срок, в течение которого планируется прово-

дить соответствующие НИОКР, но не более двух лет. Размер резерва не может превышать планируемые расходы (смету) на реализацию соответствующей программы. Предельный размер отчислений в резерв определяется по формуле

$$N = I \times 0,03 - S,$$

где N — предельный размер отчислений в резервы;

I — доходы от реализации отчетного (налогового) периода (валовая выручка без НДС);

S — отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в силу Федерального закона от 23.08.1996 № 127-ФЗ “О науке и государственной научно-технической политике” не выше норматива — 1,5% доходов от реализации.

Эти отчисления признаются прочими расходами на последнее число отчетного (налогового) периода.

При создании резерва затраты на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки организация производит за счет такого резерва. Если созданного резерва оказалось недостаточно, разница между фактическими расходами и суммой резерва учитывается одновременно в составе прочих расходов. Не использованную в течение установленного налогоплательщиком срока сумму резерва нужно включить во внереализационные доходы того отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв.

24. Расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование в налоговом учете

Порядок определения расходов на обязательное и добровольное имущественное страхование определен ст. 263 НК РФ.

Обязательное имущественное страхование — это страхование, предусмотренное законодательством Российской Федерации. Если в законе об обязательном страховании или в требованиях международных конвенций предусмотрены страховые

тарифы, то расходы по обязательному страхованию включаются в пределах оплаченных тарифов. Если тарифы не утверждены, то расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактически оплаченных затрат.

Добровольное имущественное страхование для целей налогообложения признается по следующим видам имущества:

1) добровольное страхование транспортных средств, используемых в процессе производства или реализации. Транспортные средства — это средства водного, воздушного, наземного, трубопроводного транспорта, которые могут быть как собственными, так и арендованными;

2) добровольное страхование грузов;

3) добровольное страхование нематериальных активов, основных средств производственного назначения, объектов незавершенного капитального строительства. Основные средства и объекты незавершенного строительства могут быть как собственные, так и арендованные;

4) добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

5) добровольное страхование товарно-материальных запасов;

6) добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;

7) добровольное страхование иного имущества, используемого организацией при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;

8) добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование является условием осуществления деятельности организации в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями;

9) добровольное страхование риска ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязательств, связанных с финансированием строительства и (или) со строительством олимпийских объектов для проведения XXII Олимпийских и

XI Параолимпийских зимних игр, а также добровольное страхование имущественных интересов, связанных с обращением банковских карт, выпущенных (эмитированных) налогоплательщиком в случае возникновения убытков страхователя при проведении третьими лицами незаконных операций в случаях или утери держателем, или подделки, или кражи банковских карт; добровольное страхование экспортных кредитов и инвестиций от предпринимательских и (или) политических рисков;

10) другие виды добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством РФ такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Перечисленные виды добровольного страхования признаются в составе прочих расходов для целей налогообложения в размере фактически оплаченных затрат.

Пример 19. Организация, уплачивающая ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль, заключила 10 сентября 2011 г. договор страхования имущества сроком до 9 сентября 2012 г. Страховая премия уплачена единовременно 10 сентября 2011 г. в размере 127 750 руб. Определить сумму расходов по страхованию, учитываемую при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль во всех отчетных (налоговых) периодах.

Ежедневная оплаченная страховая сумма равна 350 руб. (127 750 / 365).

Сумма расходов по страхованию имущества, учитываемая в каждом отчетном (налоговом) периоде, зависит от количества оплаченных страховых дней.

Таким образом, за 9 месяцев 2011 г. для целей налогообложения можно признать только 21 оплаченный календарный день в размере 7350 руб. (350×21).

За 2011 г. для целей налогообложения можно признать 113 оплаченных календарных дней в размере 39 550 руб. (350×113).

За I квартал 2012 г. — 90 оплаченных календарных дней в размере 31 500 руб. (350×90).

За полугодие 2012 г. — 181 оплаченный календарный день в размере 63 350 руб. (350 × 181).

За 9 месяцев 2012 г. — 252 оплаченных календарных дня в размере 88 200 руб. (350 × 252).

Проверка: 39 550 руб. + 88 200 руб. = 127 750 руб.

25. Особенности признания в налоговом учете результатов от реализации амортизируемого имущества

Результатом от реализации амортизируемого имущества может быть как прибыль, так и убыток. Если выручка от реализации больше остаточной стоимости амортизируемого имущества и расходов, связанных с реализацией имущества, то результатом будет прибыль. Прибыль от реализации амортизируемого имущества одновременно включается в налоговую базу по налогу на прибыль. Если остаточная стоимость реализуемых основных средств с учетом связанных с их выбытием расходов превышает выручку от продажи, разница между этими величинами остается на счете 91 “Прочие доходы и расходы” как убыток. При этом убыток от реализации основных средств нельзя списать одновременно для целей налогообложения. В ст. 268 и 323 НК РФ указано, что срок, в течение которого такие расходы могут быть включены в состав прочих расходов, учитываемых при формировании налоговой базы, определяется в месяцах и исчисляется в виде разницы между количеством месяцев срока полезного использования объекта и количеством месяцев его эксплуатации до момента реализации.

Таким образом, результат от реализации амортизируемого имущества в налоговом учете отражается по каждой операции отдельно, а в налоговой декларации по налогу на прибыль в приложении № 3 к листу 02 предусмотрены специальные строки:

010 — количество объектов реализации амортизируемого имущества;

020 — в том числе объектов, реализованных с убытком;

030 — выручка от реализации амортизируемого имущества;
040 — остаточная стоимость амортизируемого имущества
и расходы, связанные с его реализацией;

050 — прибыль от реализации амортизируемого имущества
(без учета объектов, реализованных с убытком);

060 — убыток от реализации амортизируемого имущества
(без учета объектов, реализованных с прибылью).

Отражение убытка от реализации амортизируемого имущества в бухгалтерском и налоговом учете осуществляется по-разному: в бухгалтерском учете убыток признается сразу в отчетном периоде, а в налоговом учете — равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Различия между бухгалтерским и налоговым учетами приводит к возникновению вычитаемых временных разниц. В соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” — ПБУ 18/02 предусмотрено, что убыток, перенесенный на будущее, не использованный для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, рассматривается как вычитаемые временные разницы.

Пример 20. Организация в декабре 2011 г. реализовала объект основных средств по продажной стоимости 47 200 руб., в том числе НДС — 18%. Первоначальная стоимость — 54 000 руб. Срок полезного использования — 36 месяцев. Сумма начисленной амортизации линейным методом — 24 000 руб. Начислена оплата труда за демонтаж — 8000 руб. Начислены страховые взносы — 2720 руб.

Определить результат от реализации и отразить его в налоговом учете, а также отразить в бухгалтерском учете разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Выручка от реализации объекта основного средства без НДС равна 40 000 руб. ($47\,200/1,18$). В налоговой декларации по налогу на прибыль 40 000 руб. отражается по строке 030 Приложения 3 к Листу 02.

Остаточная стоимость реализованного основного средства равна 30 000 руб. (54 000 – 24 000).

Расходы, связанные с демонтажом, составляют 10 720 руб. (8000 + 2720).

Остаточная стоимость вместе с расходами по демонтажу реализованного основного средства в сумме 40 720 руб. (30 000 + + 10 720) отражается по строке 040 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Финансовым результатом от реализации основного средства может быть:

- прибыль, если выручка от реализации без НДС больше, чем остаточная стоимость и расходы, связанные с реализацией объекта ОС;
- убыток, если выручка от реализации без НДС меньше, чем остаточная стоимость и расходы, связанные с реализацией объекта ОС.

В нашем примере организация получает убыток от реализации амортизируемого объекта основных средств в сумме 720 руб. (40 000 – 40 720).

В налоговом учете убыток от реализации амортизируемого имущества нельзя признать единовременно. Убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Ежемесячная амортизация основного средства составляет 1500 руб. (54 000 / 36). Амортизация начислялась 16 месяцев (24 000 руб. / 1500 руб.). Разница между сроком полезного использования основного средства и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации, т. е. количество месяцев, оставшихся недоамортизированными, — 20 месяцев (36–16).

В налоговом учете убыток от реализации основного средства будет учтен с января 2012 г. по август 2013 г. в течение 20 месяцев в размере 36 руб. (720 руб./20).

Таким образом, в налоговой декларации по налогу на прибыль по строке 100 Приложения 2 Листа 02 сумма убытка от

реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам за I квартал 2012 г., будет равна 108 руб. (36×3 месяца), за полугодие 2012 г. 216 руб. (36×6 месяцев); за 9 месяцев 2012 г. 324 руб. (36×9 месяцев); за 2012 год 432 руб. (36×12 месяцев). За I квартал 2013 г. по строке 100 Приложения 2 Листа 02 будет отражена сумма убытка 108 руб. (36×3), за полугодие 2013 г. — 216 руб. (36×6); за 9 месяцев 2013 г. — 288 руб. (36×8 месяцев). За 2013 год сумма убытка — 288 руб., так как убыток уменьшал налоговую базу до августа 2013 г.

Проверка: за 2012 г. будет погашен убыток от реализации основного средства в размере 432 руб., а за 2013 г. — в размере 288 руб., т. е. вся сумма убытка 720 руб. будет учтена в налоговом учете.

26. Налоговый учет расходов на приобретение права на земельные участки

Порядок налогового учета расходов на приобретение права на земельные участки определен ст. 264.1 НК РФ.

В налоговом учете расходы на приобретение права на земельные участки включаются в состав прочих расходов с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию права. При этом факт подачи документов на государственную регистрацию прав должен быть документально подтвержден распиской в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав.

Расходы на приобретение права подразделяются на два вида: право на приобретение земельного участка и право на аренду земельного участка.

Расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которой находятся здания или сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках. Для признания указанных расходов в налоговом учете важно наличие договора и знание порядка оплаты по договору, т. е. земельный

участок приобретается в рассрочку или без нее. Если земельный участок приобретается без рассрочки, то организация в учетной политике для целей налогообложения должна определить один из вариантов признания расходов. Законодатель в п. 3 ст. 264.1 НК РФ предлагает следующие варианты:

— признавать расходы равномерно в течение срока, определенного организацией, но не менее пяти лет;

— признавать расходы в размере, не превышающем 30% исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных расходов.

При приобретении земельного участка на условиях рассрочки, срок которой не превышает срока, выбранного организацией, расходы в налоговом учете могут признаваться в течение выбранного срока, но не менее пяти лет.

При приобретении земельного участка на условиях рассрочки, срок которой превышает выбранный срок в учетной политике для целей налогообложения, расходы в налоговом учете признаются равномерно в течение срока, установленного договором.

Расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора. Для признания второго вида расходов в налоговом учете необходимо наличие договора аренды и знание срока действия аренды.

В соответствии с Земельным кодексом РФ договор аренды земельного участка на срок один год и более подлежит государственной регистрации. В этом случае организация в учетной политике для целей налогообложения обязана также выбрать один из вариантов признания расходов, установленный в п. 3 ст. 264.1 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 26 Земельного кодекса РФ договор аренды земельного участка на срок менее чем один год не подлежит государственной регистрации, тогда расходы по договорам аренды в налоговом учете признаются равномерно в течение срока действия данного договора аренды.

Результат от реализации права на земельный участок определяется как разница между ценой реализации и невоз-

мещенными затратами, связанными с приобретением права на этот участок. Невозмещенными затратами является разница между затратами на приобретение участка и учтенными для целей налогообложения расходами до момента реализации. Отрицательный результат, т. е. убыток от реализации, включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, установленного в учетной политике для целей налогообложения, и фактического срока владения этим участком.

27. Формирование резерва на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию учитываются в налоговом учете в соответствии со ст. 267 НК РФ.

Резерв создается только в том случае, если организация заключила или предполагает заключить договора с покупателями и в условиях договора предусмотрены обслуживание и ремонт в течение всего гарантийного срока. Резерв не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. Для расчета предельного размера создаваемого резерва можно учитывать объем выручки от реализации указанных товаров (работ) за фактический период такой реализации, если реализация осуществляется два или один год, а также ожидаемый расход, если реализация ранее не осуществлялась. Под ожидаемыми расходами понимаются расходы, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии.

Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации товаров, работ. Списание расходов на гарантийный ремонт осуществляется за счет суммы созданного резерва.

На последний рабочий день налогового периода, т. е. по состоянию на 31 декабря текущего года, организация обязана скорректировать размер созданного резерва исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за истекший период.

Сумма не полностью использованного резерва может быть перенесена на следующий налоговый период, для этого сумма вновь создаваемого резерва уменьшается на неиспользованный остаток прошлогоднего резерва. Если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, то разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.

В случае если по результатам инвентаризации сумма созданного резерва будет меньше фактических сумм расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, то разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов.

Если организация прекратила продажи товаров или осуществление работ с условиями их гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания, то сумма ранее созданного и неиспользованного резерва подлежит включению в состав внереализационных доходов организации по окончании последнего срока действия договора на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Пример 21. Организация принимает решение о создании в 2012 г. резерва по гарантийному ремонту. В учетной политике организация определяет размер отчислений в этот резерв — 0,03. В 2010 г. объем выручки от реализации товаров, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока, составил 102 000 руб., организация осуществила расходы на гарантийный ремонт в сумме 16 000 руб. В 2011 г. объем выручки от реализации товаров, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока, составил

147 000 руб., организация осуществила расходы на гарантийный ремонт в сумме 13 000 руб. Определить, могла ли организация закрепить в учетной политике для целей налогообложения 0,03 как размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию?

Согласно ст. 267 НК РФ предельный размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, определяемый как доля фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период.

В нашем примере предельный размер отчислений в резерв равен $0,12 (16\ 000 + 13\ 000 / 102\ 000 + 147\ 000)$.

В учетной политике организация определяет размер отчислений в резерв — 0,03. Сравниваем предельный размер отчислений и размер, закрепленный в учетной политике, и для целей налогообложения выбираем наименьшее число.

$0,12 > 0,03$. Следовательно, организация правомерно закрепила в учетной политике размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию 0,03.

Пример 22. Организация принимает решение о создании в 2012 г. резерва по гарантийному ремонту. В 2009 г. объем выручки от реализации товаров, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока, составил 100 000 руб., организация осуществила расходы на гарантийный ремонт в сумме 20 000 руб. В 2010 г. объем выручки от реализации товаров, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока, составил 150 000 руб., организация осуществила расходы на гарантийный ремонт в сумме 18 000 руб. В 2011 г. объем выручки от реализации товаров, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока, составил 250 000 руб., организация осуществила рас-

ходы на гарантийный ремонт в сумме 37 000 руб. В 2012 г. объем выручки от реализации товаров, по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока, составил 50 000 руб., организация осуществила расходы на гарантийный ремонт в сумме 1000 руб.

Определить предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, сумму резерва для целей налогообложения в 2012 г., сумму доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения.

Согласно ст. 267 НК РФ предельный размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, определяется как доля фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период.

В нашем примере предельный размер отчислений в резерв равен $0,15 (20\ 000 + 18\ 000 + 37\ 000 / 100\ 000 + 150\ 000 + 250\ 000)$.

В 2012 г. организация создает резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в сумме 7500 руб. ($50\ 000 \times 0,15$).

31 декабря 2012 г. сумма созданного резерва сравнивается с фактически осуществляемыми расходами по проведению гарантийного ремонта и обслуживания.

Сумма фактических расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию 1000 руб. меньше, чем сумма резерва 7500 руб. Остаток неиспользованного резерва 6500 руб. ($7500 - 1000$) можно или включить в состав внереализационных доходов в 2012 г., или, если организация будет создавать резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в 2013 г., перенести сумму неиспользованного резерва на 2013 г.

28. Налоговый учет внереализационных расходов

В соответствии со ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление

деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией. К ним относятся: расходы на содержание переданного в аренду или лизинг имущества, на формирование резерва по сомнительным долгам для организаций, применяющих метод начисления, судебные расходы, штрафы, пени, неустойки, отрицательные суммовые и курсовые разницы, проценты по долговым обязательствам, расходы на услуги банков, убытки прошлых периодов, потери от простоев, от стихийных бедствий, пожаров, аварий и др. С 1 января 2006 г. в состав внереализационных доходов (расходов) включаются премии или скидки, предоставленные продавцом покупателю за выполнение условий договора, в том числе за соблюдение объема покупок.

В бухгалтерском учете расходы, перечисленные в ст. 265 НК РФ, относят к прочим расходам, а премии или скидки, предоставленные продавцом покупателю за выполнение условий договора, — в состав доходов (расходов) от обычных видов деятельности. Согласно п. 14.2 ПБУ 10/99 штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией в этом же периоде.

В соответствии с подп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ штрафы, пени, неустойки и другие штрафные санкции в налоговом учете признаются на дату вступления в силу решения суда либо на момент признания их должником.

Таким образом, при начислении как доходов в виде причитающихся к получению сумм штрафов, так и расходов в виде штрафов, подлежащих уплате, момент их отражения в бухгалтерском и налоговом учете совпадает. Для отражения пени используют первичный документ — акт сверки или переписку между организациями, или бухгалтерскую справку, составленную на основании указания руководителя организации, при этом кредитор должен быть письменно уведомлен о начислении пени в его пользу. Вся сумма пени считается расходами в бухгалтерском учете и уменьшает прибыль для целей налогообложения.

В отличие от бухгалтерского в налоговом учете имеется предельный размер отчислений и правила формирования резерва по сомнительным долгам, которые более подробно рассмотрены в разд. 29.

В бухгалтерском учете затраты по займам и кредитам включаются равномерно в прочие расходы в сумме причитающихся платежей в соответствии с условиями заключенных договоров займа либо кредитных договоров и не имеют предельного размера. Организация имеет право использовать привлеченные средства для предварительной оплаты приобретаемого имущества, оказываемых услуг либо выполняемых работ. В этом случае согласно п. 7 ПБУ 15/2008 начисленные проценты по заемным средствам относятся на увеличение дебиторской задолженности по оплате имущества, услуг, работ, т. е. увеличивают инвестиционную стоимость актива. Проценты, начисленные после принятия к учету приобретенного имущества, относятся к прочим расходам организации. Проценты следует включать в состав прочих расходов или в стоимость инвестиционного актива равномерно независимо от условий предоставления займа или кредита (п. 8 ПБУ 15/2008). В налоговом учете, в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ проценты, начисленные по долговым обязательствам любого вида, признаются внереализационными расходами независимо от характера кредита текущего либо инвестиционного, но имеют предельный размер в соответствии со ст. 269 НК РФ.

Еще одной особенностью налогового учета внереализационных расходов является неодинаковые подходы в признании убытков от уступки права требования, которые более подробно рассмотрены в разд. 33.

В бухгалтерском учете прочие расходы подлежат отражению на счете 91 “Прочие доходы и расходы”. Расходы должны отражаться по дебету счета 91, субсчет “Прочие расходы” в корреспонденции со счетами учета расчетов, денежных средств и прочее. По окончании каждого месяца в синтетическом учете по счету 91 “Прочие доходы и расходы” сравниваются дебетовые

и кредитовые обороты и определяется финансовый результат, который отражается в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли списывается в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" и в кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Сумма убытка списывается с кредита счета 99 "Прибыли и убытки" в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

29. Резервы по сомнительным долгам

Подходы к способам создания резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете принципиально отличаются, так как имеют разные цели. В 2011 г. размер отчислений в резерв в бухгалтерском и налоговом учете может не совпадать, тогда возникнут разницы по правилам ПБУ 18/02.

С 2011 г. в бухгалтерском учете создавать резерв по сомнительным долгам организации обязаны в соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н и ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений". Так, п. 70 указанного Положения обязывает организации создавать резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. При этом сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Следовательно, теперь любая дебиторская задолженность независимо от ее характера, например выданные авансы, задатки, беспроцентные займы, задолженности по хозяйственным штрафам и процентам, в погашении которых организация сомневается, может быть

признана сомнительной и, следовательно, является оценочным значением. Изменения оценочных значений с 2009 г. регулирует ПБУ 21/2008 “Изменения оценочных значений”. ПБУ 21/2008 обязаны применять все организации, включая субъекты малого предпринимательства. Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива, обусловленная появлением новой информации и производимая исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств. Изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (п. 4 ПБУ 21/2008). Резерв сомнительных долгов является регулирующей величиной, которая вычитается из показателя дебиторской задолженности, отражаемого в балансе (п. 35 ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”).

Поскольку понятие “степень вероятности” четко не определено, то допускается субъективная оценка в профессиональном суждении специалистов, анализирующих бухгалтерскую отчетность. Эта вероятность начинается с момента наступления срока погашения обязательств по договору. Организация должна провести инвентаризацию расчетов с контрагентом и предпринять все возможные меры для оценки вероятности погашения дебиторской задолженности. Для этого необходимо документальное подтверждение контрагента-должника о его намерении погасить свой долг. Это может быть дополнительное соглашение к договору, акт сверки расчетов, деловая переписка. Устные договоренности на уровне руководителей необходимо оформить письменно, хотя бы в одностороннем порядке. Это может быть служебная записка финансового менеджера (директора) с перечнем дебиторов, погашение задолженности по которым ожидается в течение 12 месяцев. Если подтверждающих документов не окажется, бухгалтеру будет трудно объяснить, почему просроченную по договору задолженность не признали сомнительной и по ней не создан резерв.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния

(платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. К примеру, если ваш должник пропал либо вы узнали, что другим своим кредиторам он не платит, то у вас есть основания для создания резерва по его даже непросроченным долгам. Таким образом, основываясь на имеющейся информации, организация должна оценивать платежеспособность каждого должника и формировать (корректировать) резерв (отражать изменение оценочного значения). Нельзя создавать скрытые резервы, намеренно занижать активы или доходы. Если имеется уверенность в том, что просроченная задолженность будет погашена, то начислять резерв по ней не надо. Например, если это задолженность дочерних обществ либо иных связанных сторон или если платежеспособность контрагента не может быть поставлена под сомнение. Также не стоит создавать резерв просроченной задолженности, если одновременно имеется встречная кредиторская задолженность перед данным контрагентом — при условии, что она может покрыть дебиторскую задолженность и есть возможность провести зачет в одностороннем порядке. Таким образом, организация может фактически и не создать резерв сомнительных долгов. Однако наличие в учетной политике положения о том, что организация не формирует резерв по сомнительным долгам, будет противоречить действующему бухгалтерскому законодательству. С 2011 г. Минфин России фактически обязывает предусмотреть в учетной политике организации методику формирования резерва сомнительных долгов в бухгалтерском учете.

Организация создает резервы по сомнительным долгам согласно п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организаций». Суммы отчислений в резервы включаются в состав прочих расходов по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет «Отчисления в оценочные резервы»).

При списании неустребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, их суммы относятся в дебет счета

63 “Резервы по сомнительным долгам” в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная организацией в отчетном году на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена на следующий год. При этом сумма вновь создаваемого резерва по результатам инвентаризации должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного года.

Присоединение неиспользованных сумм резерва по сомнительным долгам к прибыли отчетного года, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 “Резервы по сомнительным долгам” и кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

Если при наличии сомнительной задолженности организация не формирует резерв по такому долгу, то отсутствие документов, подтверждающих высокую вероятность погашения задолженности (правомерность отсутствия резерва), может послужить основанием для привлечения главного бухгалтера к административной ответственности по ст. 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях в виде наложения административного штрафа в размере от 2000 до 3000 руб. Статья 15.11 КоАП РФ применяется, если должностное лицо (директор или главный бухгалтер) грубо нарушают правила ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а именно искажают любую статью (строку) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%. С 2011 г. в бухгалтерской отчетности дебиторская задолженность должна показываться в обязательном порядке в сумме за вычетом резерва по сомнительным долгам.

Налоговый учет в организации регламентируется Налоговым кодексом РФ. В налоговом учете создание резерва по сомнительным долгам является правом организации вне зависимости от того, создается ли аналогичный резерв в бухгалтерском учете (письмо Минфина России от 16.05.2011 № 03-03-06/1/295). Согласно п. 1 ст. 266 НК РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, 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. С 1 января 2005 г. сомнительная задолженность должна быть непосредственно связана с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг. Таким образом, с 2005 г. в налоговом учете нельзя включать в резерв по сомнительным долгам просроченную дебиторскую задолженность, например по договору уступки права требования, а также выданные авансы, задатки, беспроцентные займы.

В п. 3 ст. 266 НК РФ определяется право налогоплательщика создавать резервы по сомнительным долгам, суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода. Это дает возможность налогоплательщику уменьшить свою налогооблагаемую прибыль. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и образуется следующим образом:

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

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

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

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Резерв по сомнительным долгам используется организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед

налогоплательщиком, 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.

Согласно п. 5 ст. 266 НК РФ сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная организацией в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов в текущем отчетном (налоговом) периоде. В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае, если организация приняла решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными в соответствии со ст. 266 НК РФ, осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае, если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) в налоговом учете подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Пример 23. Следует определить, в какой момент организация может учесть дебиторскую задолженность, необеспеченную залогом для расчета резерва по сомнительным долгам, если договором от 1 февраля 2012 г. № 45 предусмотрена оплата товара в течение 60 дней после его отгрузки покупателю. Товары были отгружены по накладной № 347 от 15 марта 2012 г. на сумму 400 000 руб.

В соответствии с договором от 1 февраля 2012 г. № 45 просроченной, сомнительной, необеспеченной залогом дебиторская

задолженность становится на 61-й день после отгрузки, т. е. 13 мая 2012 г.

Резерв по сомнительным долгам создается на последний день отчетного (налогового) периода, т. е. на 31 марта 2012 г., на 30 июня 2012 г., на 30 сентября 2012 г., 31 декабря 2012 г.

Период с 13 мая по 30 июня 2012 г. составляет 49 дней. Таким образом, по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно), согласно подп. 2 п. 4 ст. 266 НК РФ, в сумму резерва включается 50% от суммы, т. е. 200 000 руб.

Период с 13 мая по 30 сентября 2012 г. составляет 141 день. Таким образом, по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма, т. е. 400 000 руб.

Пример 24. Организация по итогам инвентаризации, проведенной на 31 марта 2012 г., выявила просроченную и ничем не обеспеченную дебиторскую задолженность в размере 188 000 руб., в том числе:

40 000 руб. с датой возникновения 18.06.2011 г.;

18 000 руб. с датой возникновения 22.11.2011 г.;

87 000 руб. с датой возникновения 18.01.2012 г.;

43 000 руб. с датой возникновения 03.03.2012 г.

По состоянию на 1 января 2012 г. отчисления в резерв сомнительных долгов составили 35 000 руб. Доходы от реализации без НДС по состоянию на 1 апреля 2012 г. — 650 000 руб. По состоянию на 31 марта 2012 г. организация решила списать задолженность с датой возникновения 18 июня 2012 г. в связи с признанием судом дебитора банкротом и ликвидацией. При ликвидации требования организации по данной задолженности были удовлетворены в размере 15 000 руб. Рассчитать размер отчислений в резерв сомнительных долгов I квартала 2012 г.

По состоянию на 31 марта 2012 г. организация решила списать задолженность 40 000 руб. с датой возникновения 18 июня 2012 г. в связи с признанием судом дебитора банкротом и ликвидацией. При ликвидации требования организации по данной задолженности были удовлетворены в размере 15 000 руб.

Таким образом, списываться будет сумма в размере 25 000 руб. (40 000 – 15 000). Списание осуществляется за счет резерва сомнительных долгов, так как размер резерва позволяет. Неиспользованный остаток резерва составил 10 000 руб. (35 000 – 25 000).

Задолженность, участвующая при расчете резерва I квартала 2012 г., равна 61 500 руб. [18 000 + (87 000 × 50%)].

Сомнительная задолженность	Количество дней долга с даты возникновения до 31.03.2012 г.
18 000 руб. с датой возникновения 22.11.2011	130 дней
87 000 руб. с датой возникновения 18.01.2012	73 дня
43 000 руб. с датой возникновения 03.03.2012	29 дней

10% от выручки I квартала 2012 г. составили 65 000 руб. (650 000 руб. × 10%), но размер дебиторской задолженности, участвующий при расчете резерва сомнительных долгов, меньше (61 500 руб. < 65 000 руб.), следовательно, указанное ограничение в соответствии со ст. 266 НК РФ не играет роли по итогам I квартала 2012 г.

Сумма отчислений, дополнительно включенная в состав расходов при составлении отчетности за I квартал 2012 г., составляет 51 500 руб. (61 500 руб. – 10 000 руб.).

30. Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов

Порядок формирования резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, определен ст. 267.1 НК РФ.

Формировать резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, вправе только общественные организации инвалидов, а также организации, использующие труд инвалидов. При этом организации, использующие труд инвалидов, должны в своем составе

иметь численность инвалидов не менее 50% от среднесписочной численности персонала, а доля расходов на оплату их труда в общем объеме фонда оплаты труда работников организации — не менее 25%. Согласно п. 38 ст. 264 НК РФ в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим гражданско-правовым договорам.

Резерв обеспечивает социальную защиту инвалидов и расходуется:

- на улучшение условий и охраны труда инвалидов;
- создание и сохранение рабочих мест для инвалидов (закупка и монтаж оборудования, в том числе организация труда рабочих-надомников);
- обучение (в том числе новым профессиям и приемам труда) и трудоустройства инвалидов;
- изготовление и ремонт протезных изделий;
- приобретение и обслуживание технических средств реабилитации (включая приобретение собак-проводников);
- санаторно-курортное обслуживание инвалидов, а также лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов;
- защиту прав и законных интересов инвалидов;
- мероприятия по интеграции инвалидов в общество (включая культурные, спортивные и другие подобные мероприятия);
- обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей (включая транспортное обслуживание лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов);
- приобретение и распространение среди инвалидов печатных изданий общественных организаций инвалидов;
- приобретение и распространение среди инвалидов видеоматериалов с субтитрами или сурдопереводом;
- взносы, направленные организациями на содержание общественных организаций инвалидов.

Резерв создается на основании программ, самостоятельно разработанных организацией на срок не более пяти лет. Решение о создании резерва закрепляется в учетной политике для целей налогообложения. К положению об учетной политике прилага-

ются утвержденные организацией сметы, в которых отражаются планируемые расходы организации на программу социальной защиты инвалидов. Размер создаваемого резерва определяется планируемыми расходами (сметой) на реализацию программ. Таким образом, создать резерв в середине года нельзя.

Организация, которая приняла решение о создании резерва, фактические расходы на цели социальной защиты инвалидов списывает только за счет резерва. Сумма отчислений в резерв учитывается в составе внереализационных расходов по состоянию на последний день отчетного (налогового) периода. Предельный размер отчислений в резерв не может превышать 30% полученной в текущем периоде налогооблагаемой прибыли.

Организация, создавшая резерв предстоящих расходов на цели соцзащиты инвалидов, должна ежегодно проводить его инвентаризацию в течение запланированного периода. Это связано с тем, что организации, формирующие такой резерв, по окончании календарного года обязаны представлять в налоговые органы отчет о целевом использовании указанных средств. Если организация израсходовала эти средства не по целевому назначению, их сумма включается в налоговую базу того налогового периода, в котором имело место их нецелевое использование (п. 5 ст. 267.1 НК РФ).

Последняя инвентаризация проводится по окончании запланированного периода. Организация сравнивает сумму фактических расходов на цели социальной защиты инвалидов с суммой созданного резерва. Если сумма созданного резерва окажется меньше фактических расходов, разница включается в состав внереализационных расходов. Если сумма созданного резерва окажется больше фактических расходов, то остаток неиспользованного резерва учитывается в составе внереализационных доходов текущего отчетного (налогового) периода.

31. Резерв предстоящих расходов некоммерческих организаций

Формирование резерва предстоящих расходов любых некоммерческих организаций, кроме созданных в форме госу-

дарственной корпорации или государственной компании, регулируется ст. 267.3 НК РФ.

Некоммерческие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут создавать резерв предстоящих расходов. В учетной политике для целей налогообложения организации обязаны закрепить виды расходов, в отношении которых создается резерв предстоящих расходов некоммерческих организаций.

Резерв может создаваться не более чем на три года в размере утвержденных смет расходов. Если резерв предстоящих расходов создается по нескольким сметам расходов, то организация самостоятельно в налоговом учете распределяет сумму отчислений в резерв между сметами расходов. Предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов не может превышать 20% от суммы доходов отчетного (налогового) периода, учитываемых при определении налоговой базы.

Списание расходов, в отношении которых сформирован указанный резерв, осуществляется за счет суммы созданного резерва. Сумма отчислений в резерв предстоящих расходов включается в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

После выполнения сметы проводится инвентаризация резерва: сумма резерва сравнивается с фактическими расходами. Если сумма резерва больше, чем фактические расходы, то разница включается в состав внереализационных доходов на последнее число налогового (отчетного) периода, на который приходится дата окончания сметы расходов. Если сумма резерва меньше, чем фактические расходы, то разница включается в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы.

32. Проценты по долговым обязательствам

Предоставленные организацией юридическим и физическим лицам денежные и иные займы учитываются на счете 58 "Финансовые вложения" (субсчет 58-3 "Предоставленные займы").

Проценты, подлежащие получению за предоставление в пользование денежных и иных средств организации, учитываются в составе доходов на дату их признания в соответствии с условиями договора, а по договорам сроком действия более одного квартала и не предусматривающим выплаты в течение отчетного квартала — на последний день отчетного квартала.

Положением по бухгалтерскому учету “Расходы организаций” (ПБУ 10/99) предусматривается, что проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы по оплате других услуг, оказываемых кредитными организациями (п. 11), относятся к прочим расходам и в конце месяца списываются в общей сумме на счет 99 “Прибыли и убытки” (табл. 14).

Таблица 14

Правила ведения бухгалтерского и налогового учета в отношении процентов по долговым обязательствам

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<p>Затраты по займам и кредитам являются прочими расходами (п. 6 ПБУ 15/2008).</p> <p>Затраты по кредитам и займам, относящиеся к приобретению или строительству инвестиционного актива, включаются в стоимость инвестиционного актива (п. 7 ПБУ 15/2008).</p> <p>Проценты должны включаться в состав прочих расходов или в стоимость инвестиционного актива равномерно (п. 8 ПБУ 15/2008).</p> <p>Предельного размера расходов в виде процентов, относимых к прочим расходам, не установлено</p>	<p>Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего или инвестиционного) относятся к внереализационным расходам (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ).</p> <p>Порядок признания процентов, начисленных по долговому обязательству любого вида, определен ст. 269 НК РФ.</p> <p>Установлена предельная величина процентов, признаваемых расходами</p>

Согласно п. 8 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного

актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

При методе начисления в соответствии с п. 8 ст. 272 НК РФ сумма процентов по договору займа или иному долговому обязательству, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, включается в состав расходов для целей налогообложения и отражается в регистрах налогового учета на конец отчетного периода. Для сближения бухгалтерского и налогового учета при формировании учетной политики организации необходимо предусмотреть, что проценты по долговым обязательствам, как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения, отражаются по итогам каждого месяца, независимо от условий заключенного договора.

В налоговом учете под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа и только та их часть, которая начислена за фактическое время пользования заемными средствами.

Размер начисленных процентов по долговым обязательствам, учитываемый для целей налогообложения прибыли, установлен ст. 269 НК РФ. Согласно этой статье такие расходы организации нормируются одним из двух способов.

Организация в учетной политике закрепляет способ определения предельной величины процентов, учитываемых для целей налогообложения.

Первый способ — исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Сопоставимыми условиями являются выдача займов или кредитов в одной и той же валюте на одни и те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. Долговые обязательства, соответствующие всем критериям сопоставимости, но принятые от разных категорий

кредиторов — физических лиц или юридических лиц, считаются несопоставимыми.

Порядок определения сопоставимости по названным критериям (за исключением критерия по валюте) определяется в учетной политике, заявленной до начала налогового периода, исходя из принципа существенности и обычаев делового оборота.

Организация может закрепить в учетной политике порядок учета предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце). В случае закрепления вышеуказанного порядка применять второй способ определения предельного размера процентов, признаваемых расходом в налоговом учете, можно только при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях.

При наличии сопоставимых обязательств рассчитывают средний уровень процента, уплачиваемого по сопоставимым долговым обязательствам по формуле

$$\text{Средний процент} = \frac{\text{Сумма первого займа} \times \text{процент по первому займу} + \text{сумма второго займа} \times \text{процент по второму займу} + \text{сумма третьего займа} \times \text{процент по третьему займу}}{\text{Сумма первого займа} + \text{сумма второго займа} + \text{сумма третьего займа}} \times 100.$$

Число слагаемых в числителе и знаменателе дроби представляет собой количество договоров, заключенных организацией на сопоставимых условиях. Полученный в результате такого расчета средний процент сравнивается с размером процентов, которые организация должна заплатить по конкретному договору займа. Если размер начисленных процентов по долговому обязательству отклоняется более чем на 20% в сторону повышения от среднего уровня процентов, при налогообложении прибыли учитывается их средний уровень, увеличенный на 20%. В остальных случаях учитываются фактические проценты, подлежащие уплате по долговым обязательствам.

Второй способ нормирования расходов организации в виде процентов по долговым обязательствам используют организации, которые не получали займов или кредитов на сопоставимых условиях, выданных в том же квартале, а также по выбору организации.

Второй способ предусматривает использование ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на коэффициент по долговым обязательствам. Законодатель периодически меняет как коэффициент, так и ставку рефинансирования. В настоящее время действуют два коэффициента:

- для долговых обязательств, оформленных в рублях, — 1,8;
- для долговых обязательств, оформленных в иностранной валюте, — 0,8.

Определяется предельная величина процентов, учитываемых для целей налогообложения независимо от периода возникновения долгового обязательства.

Для долговых обязательств, оформленных в рублях, предельная величина процентов = ставка рефинансирования Центрального банка РФ \times 1,8.

Для долговых обязательств, оформленных в иностранной валюте, предельная величина процентов = ставка рефинансирования Центрального банка РФ \times 0,8.

Ставка рефинансирования ЦБ РФ для целей налогообложения признается:

- в отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая на дату привлечения денежных средств;
- в отношении прочих долговых обязательств ставка рефинансирования ЦБ РФ, действующая на дату признания расходов в виде процентов. С 1 января 2010 г. датой признания расходов в виде процентов является конец месяца.

Существует особенность определения предельного размера процентов по контролируемой задолженности, подлежащих включению в состав внереализационных расходов организации: если российская организация имеет непогашенную за-

долженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, которая прямо или косвенно владеет более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом и если размер непогашенных российской организацией долговых обязательств более чем в 3 раза превышает разницу между суммой ее активов и величиной обязательств (собственного капитала) на последний день отчетного (налогового) периода. В этом случае предельная величина процентов по контролируемой задолженности определяется как частное от деления величины процентов, начисленных организацией по состоянию на последнее число каждого отчетного (налогового) периода, на коэффициент капитализации, рассчитанный на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного налогового периода (K_k).

Для всех организаций:

$$K_k = \text{НКЗ} / \text{СК} / 3;$$

для организаций, занимающихся лизингом,

$$K_k = \text{НКЗ} / \text{СК} / 12,5,$$

где НКЗ — сумма непогашенной контролируемой задолженности;

СК — величина собственного капитала, соответствующая доле прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации.

При определении величины собственного капитала с целью исчисления коэффициента капитализации в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

В состав внереализационных расходов для целей налогообложения включается предельный размер процентов по контролируемой задолженности в размере не более фактически начисленных процентов.

В ст. 269 НК РФ предусматривается, что с 1 января 2002 г. проценты по долговым обязательствам признаются внереализационными расходами, вне зависимости от направления использования кредита или займа (текущего или инвестиционного). Кроме того, снято ограничение, согласно которому к таким расходам относятся лишь проценты по кредитам, выданным банками. Заимодавцами могут быть и другие лица (юридические и физические). При этих обстоятельствах корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения не потребуется.

Организации потребительской кооперации в расходы на производство и реализацию товаров включают проценты, выплачиваемые за привлекаемые у пайщиков и других физических лиц заемные средства, с учетом положений ст. 269 НК РФ.

Пример 25. Организация уплачивает ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль. В январе 2012 г. получила три краткосрочных займа со сроком погашения в декабре 2012 г. на сопоставимых условиях:

- 1-й заем 500 000 руб., процентная ставка 10%;
- 2-й заем 600 000 руб., процентная ставка 26%;
- 3-й заем 800 000 руб., процентная ставка 35%.

Определить сумму процентов по займам, учитываемую в целях налогообложения за 2012 г., а также определить разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Определяем средний уровень процентов по трем займам, выданным на сопоставимых условиях:

$$\text{Средний уровень процентов} = \frac{500\,000 \times 10\% + 600\,000 \times 26\% + 800\,000 \times 35\%}{500\,000 + 600\,000 + 800\,000} \times 100 = 25,58\%.$$

Увеличенный на 20% средний уровень процентов по трем займам, выданным на сопоставимых условиях, равен 30,7% (25,58 × 1,2).

Таким образом, для налогообложения проценты по 1 и 2 займам будут приниматься по фактическому проценту, а по 3-му займу — в размере 30,7%. Сумма процентов по трем займам, выданным на сопоставимых условиях, для целей налогообложения равна 451 600 руб. ($500\,000 \times 10\% + 600\,000 \times 26\% + 800\,000 \times 30,7\%$).

Разница между суммой фактических расходов по 3-му займу и суммой процентов, учитываемой для целей налогообложения, рассчитывается исходя из ставки 4,3% (35–30,7) и равна 34 400 руб. ($800\,000 \times 4,3\%$). Сумма 34 400 руб. не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль за 2012 г. и является постоянной разницей.

Пример 26. Организация имеет долговые обязательства, выданные на несопоставимых условиях в 2011 г. (ставка рефинансирования ЦБ РФ равна 8%):

- долговое обязательство по договору № 1 на сумму 100 000 руб., годовая процентная ставка 14%;
- долговое обязательство по договору № 2 на сумму 110 000 руб., годовая процентная ставка 21%;
- долговое обязательство по договору № 3 на сумму 115 000 руб., годовая процентная ставка 19,1%.

Определить сумму процентов, учитываемых для налогообложения в 2011 г., и сумму процентов, не уменьшаемых в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль, а также отразить разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Определяем предельный размер процентов по займам, выданным на несопоставимых условиях, путем увеличения ставки рефинансирования в 1,8 раза. Предельный размер равен 14,4% ($8\% \times 1,8$).

Сравниваем предельный размер с процентной ставкой по каждому договору, выбирая при этом для целей налогообложения наименьшее число.

$14\% < 14,4\%$. Таким образом, по договору № 1 в налоговом учете признается 14%. Сумма процентов, учитываемых для налогообложения в 2011 г., составила 14 000 руб. ($100\,000 \times 14\%$). Вся сумма процентов учитывается в налоговом учете, так как фактическая сумма меньше предельного размера (норматива).

21% > 14,4%. Таким образом, по договору № 2 в налоговом учете признается 14,4%. Сумма процентов, учитываемых для налогообложения в 2011 г., составила 15 840 руб. ($110\,000 \times 14,4\%$). Не учитываются в налоговом учете 6,6% ($21 - 14,4$), что составляет 7260 руб. ($110\,000 \times 6,6\%$).

19,1% > 14,4%. Таким образом, по договору № 3 в налоговом учете признается 14,4%. Сумма процентов, учитываемых для налогообложения в 2011 г., составила 16 560 руб. ($115\,000 \times 14,4\%$). Не учитываются в налоговом учете 4,7% ($19,1 - 14,4$), что составляет 5405 руб. ($115\,000 \times 4,7\%$).

В 2011 г. по трем договорам для целей налогообложения признается сумма, равная 46 400 руб. ($14\,000 + 15\,840 + 16\,560$) и не учитывается в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль сумма, равная 12 665 руб. ($7260 + 5405$), которая является постоянной разницей. В соответствии с п. 7 ПБУ 18/02 постоянное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

31. Признание убытков от уступки права требования в налоговом учете

В состав внереализационных расходов включаются убытки по сделке уступки права требования.

В процессе хозяйственной деятельности возникает потребность в изменении первоначальных обязательств путем перехода прав кредитора к другому лицу. На практике такие хозяйственные операции оформляются договорами уступки права требования согласно гл. 24 "Перемена лиц в обязательстве" ГК РФ. Нормативной базой при заключении договоров уступки права требования являются ст. 382–390 ГК РФ.

Анализируя этот документ, можно выделить ряд требований, предъявляемых к заключаемому договору, для того чтобы можно было считать его договором уступки права требования:

1) требование, передаваемое по договору, должно быть приобретено в результате сделки, т. е. на основаниях, предусмотренных ГК РФ (купля-продажа, мена, аренда, подряд и др.);

2) уступка права требования действительна, если она не противоречит закону, иным правовым актам и договору;

3) форма договора уступки права требования должна быть тождественна форме сделки, на которой основывается передаваемое требование, а именно: если сделка была совершена в простой письменной форме, то в такой же форме должен быть составлен договор уступки права; если сделка требует нотариального заверения, то и договор уступки права требования должен быть оформлен нотариально. В случае необходимости государственной регистрации сделки, обязательства по которой передаются по договору права требования, сам договор также должен пройти государственную регистрацию в порядке, предусмотренном для первоначальной сделки;

4) договор уступки права требования должен содержать информацию о полном выходе кредитора из первоначального обязательства и появлении в рамках основного обязательства нового кредитора [1].

От соблюдения и документального оформления всех перечисленных требований зависит налогообложение у каждого участника сделки.

Убытки организации по сделке уступки права требования долга приравниваются к внереализационным расходам согласно подп. 7 п. 2 ст. 265 НК РФ и учитываются в порядке, установленном ст. 279 НК РФ по следующим правилам:

1. Убытки организации по сделке уступки права требования учитываются для организаций, исчисляющих доходы и расходы методом начисления.

2. Дата уступки права требования третьему лицу наступила раньше даты (или срока) платежа, указанного в договоре о реализации товара (работ, услуг). В этом случае размер убытка не может превышать суммы процентов, которую организация уплатила бы с учетом требований НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до дат платежа, предусмотренному договором на реализацию товара (работ, услуг). Таким образом:

Убыток, учитываемый для целей налогообложения =
= Доход × ставка рефинансирования ЦБ РФ
в процентах × 1,8 × (количество дней от даты
уступки права требования до даты оплаты
по договору / количество дней в году).

3. Дата уступки права требования третьему лицу наступила после даты (или срока) платежа, указанного в договоре о реализации товара (работ, услуг). В этом случае весь размер убытка по сделке уступки права требования можно включить для целей налогообложения в состав внереализационных расходов, но не сразу, а 50% от суммы убытка на дату уступки права требования и 50% — по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Пример 27. Организация заключила с поставщиком договор № 37 на поставку материалов на сумму 100 000 руб. Дата оплаты по договору — 31 августа 2011 г. Материалы отгружены по накладной 10 мая 2011 г. на сумму 100 000 руб. Поставщик перепродает права по договору № 37 20 июля 2011 г., оформив договор уступки права требования на сумму 80 000 руб. Определить убыток от уступки права требования, учитываемый для целей налогообложения.

Убыток по сделке уступки права требования составляет 20 000 руб. Весь убыток нельзя учесть для целей налогообложения, так как дата уступки права требования третьему лицу наступила раньше даты платежа по договору № 37 о поставке материалов.

Выручка от реализации права требования в сумме 80 000 руб. отражается по строке 100 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль, так как уступка права требования наступила до срока платежа.

Стоимость реализованного права требования долга в сумме 10 000 руб. отражается по строке 120 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Организация получает убыток от реализации права требования в сумме 20 000 руб., но весь убыток признать в налоговом учете нельзя.

Убыток, учитываемый для целей налогообложения, составил 1396 руб. $[80\,000 \times 8,25\% \times 1,8 \times (43/366)]$ и отражается по строке 140 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Сумма 18 604 руб. (20 000 – 1396) является постоянной разницей и не учитывается в налоговом учете и отражается по строке 150 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Пример 28. Организация заключила с поставщиком договор № 37 на поставку материалов на сумму 100 000 руб. Дата оплаты по договору 31 августа 2011 г. Материалы отгружены по накладной 10 мая 2011 г. на сумму 100 000 руб. Поставщик перепродает права по договору № 37 13 сентября 2011 г., оформив договор уступки права требования на сумму 80 000 руб. Определить убыток от уступки права требования, учитываемый для целей налогообложения.

В случае, когда дата уступки права требования третьему лицу наступила после даты платежа, указанного в договоре № 37, весь размер убытка по сделке уступки права требования можно включить для целей налогообложения в состав внереализационных расходов, но не сразу: 50% от суммы убытка признается на дату уступки права требования, а 50% — по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

Выручка от реализации права требования в сумме 80 000 руб. отражается по строке 110 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль, так как уступка права требования наступила после срока платежа.

Стоимость реализованного права требования долга в сумме 10 000 руб. отражается по строке 130 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Организация получает убыток от реализации права требования в сумме 20 000 руб. (80 000 – 100 000), и отражается по строке 160 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль. Убыток в сумме 20 000 руб. будет признан в налоговом учете, но только не сразу.

Убыток в размере 10 000 руб. учитывается для целей налогообложения 13 сентября 2011 г., т. е. в налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2011 г. отражается по строке 170 Приложения 3 к Листу 02. Таким образом, в налоговом учете за 9 месяцев 2011 г. будет учтено 50% убытка. Сумма 10 000 руб. переносится из строки 170 Приложения 3 к Листу 02 в строку 203 Приложения 2 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Оставшийся убыток в размере 10 000 руб. учитывается 28 октября 2011 г., т. е. будет отражен в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2011 г. по строке 170 Приложения 3 к Листу 02. Так как налоговая декларация заполняется нарастающим итогом, то в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2011 г. по строке 160 и строке 170 Приложения 3 к Листу 02 будут стоять одинаковые суммы — 20 000 руб. Таким образом, за 2011 год вся сумма убытка будет учтена в налоговом учете. Сумма 20 000 руб. переносится из строки 170 Приложения 3 к Листу 02 в строку 203 Приложения 2 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

32. Особенности налогового учета доходов и расходов по договорам простого товарищества

Особенности налогового учета доходов и расходов по договорам простого товарищества определены правилами ст. 278 НК РФ.

По договору простого товарищества двое или несколько лиц (товарищей) должны соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели, согласно п. 1 ст. 1041 ГК РФ. Передача имущества или имущественного права в качестве вкладов участников простого товарищества не признается реализацией как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Обычно бывает, что ведение дел товарищества доверено одному товарищу, который в отношениях с третьими лицами

представляет интересы всех сторон договора. Соответственно контракты этот товарищ подписывает от имени всех участников договора простого товарищества. Налоговый учет обязательно ведет участник, являющийся резидентом РФ, независимо от того, на кого возложено ведение дел товарищества в соответствии с договором, т. е. ведение бухгалтерского учета. Налоговый учет ведется нарастающим итогом. Российский участник, осуществляющий учет доходов и расходов этого товарищества, обязан распределять доход товарищества, полученный за отчетный (налоговый) период, между каждым участником пропорционально доле соответствующего участника простого товарищества, установленной соглашениями, и сообщать ежеквартально до 15-го числа месяца, следующего за отчетным налоговым периодом, сумму дохода каждому участнику.

Участники договора простого товарищества не могут применять кассовый метод признания доходов и расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 4 ст. 273 НК РФ).

Каждый участник свою сумму дохода от участия в простом товариществе включает для целей налогообложения в состав внереализационных доходов.

Убытки, полученные от участия в простом товариществе, между его участниками не распределяются и при налогообложении ими не учитываются.

При прекращении действия договора простого товарищества действуют следующие правила:

- 1) Участники при распределении дохода от деятельности не корректируют ранее учтенные при налогообложении доходы на доходы, фактически полученные при распределении дохода от деятельности товарищества;

- 2) Отрицательная разница, полученная при возврате имущества участникам простого товарищества, не признается убытком для целей налогообложения. Отрицательная разница может возникнуть между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору простого товарищества.

33. Особенности налогового учета доходов и расходов по договорам доверительного управления имуществом

По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление. При этом другая сторона (доверительный управляющий) обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах передающей стороны (учредителя управления) или в интересах лица (выгодоприобретателя), указанного передающей стороной (учредителя управления) согласно ст. 1012 ГК РФ.

Таким образом, в соответствии с условиями договора учредитель управления может являться, а может и не являться выгодоприобретателем. Следовательно, от условий договора будет зависеть определение налоговой базы по налогу на прибыль участников договора доверительного управления имуществом.

Участники договора доверительного управления имуществом не могут применять кассовый метод признания доходов и расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 4 ст. 273 НК РФ).

Особенности налогового учета доходов и расходов по договорам доверительного управления имуществом определены правилами ст. 276 и 332 НК РФ.

Передача имущества или имущественного права по договору доверительного управления имуществом не признается доходом доверительного управляющего как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

В налоговом учете доверительный управляющий обязан вести отдельный аналитический учет по доходам и расходам, связанным с исполнением договора доверительного управления, и по доходам, полученным в виде вознаграждения от доверительного управления в разрезе каждого договора доверительного управления. Налоговый учет доверительный управляющий обязан вести нарастающим итогом и ежемесячно определять финансовый результат по доверительному управлению имуществом

и представлять сведения по каждому виду доходов учредителю управления и выгодоприобретателю для учета этого результата при определении налоговой базы последних.

Для доверительного управляющего вознаграждение, полученное в течение срока действия договора, признается доходом от реализации и подлежит налогообложению в установленном порядке. Расходы, связанные с осуществлением доверительного управления, будут признаваться расходами доверительного управляющего, если в договоре доверительного управления не предусмотрено возмещение указанных расходов учредителем управления.

Для учредителя управления, являющегося по условиям договора выгодоприобретателем, доходы включаются в состав внереализационных доходов. Расходы, связанные с осуществлением договора, такие как амортизация имущества, вознаграждение доверительного управляющего, включаются в состав внереализационных расходов. Убытки от использования имущества, переданного в доверительное управление, полученные в течение срока действия договора, не признаются для целей налогообложения.

Для учредителя управления, не являющегося по условиям договора выгодоприобретателем, доходы включаются в состав внереализационных доходов. Расходы, связанные с осуществлением договора, не учитываются для целей налогообложения. Сумма вознаграждения доверительному управляющему признается расходом учредителя по договору доверительного управления и уменьшает сумму дохода, полученного от операций с имуществом, переданным в доверительное управление.

Убытки от использования имущества, переданного в доверительное управление, полученные в течение срока действия договора, не признаются для целей налогообложения.

Для выгодоприобретателя, не являющегося учредителем управления (третье лицо), доходы включаются в состав внереализационных доходов. Расходы, связанные с осуществлением договора (за исключением вознаграждения доверительного управляющего, если указанным договором предусмотрена вы-

плата вознаграждения не за счет уменьшения доходов, полученных в рамках исполнения этого договора) включаются в состав внереализационных расходов.

Убытки от использования имущества, переданного в доверительное управление, полученные в течение срока действия договора, не признаются для целей налогообложения.

При возврате амортизируемого имущества учредителю управления такое имущество подлежит включению в ту же амортизационную группу. Начисление амортизации осуществляется по тем же ставкам и в том же порядке, что и до начала договора доверительного управления. Начисленная за весь период эксплуатации такого имущества амортизация до даты возврата учредителю управления учитывается при определении остаточной стоимости такого имущества. Если выгодоприобретателем является третье лицо, то при возврате имущества расходы (убытки) от снижения стоимости такого имущества не принимаются в уменьшение налоговой базы учредителя управления.

В налоговой декларации по налогу на прибыль доходы и расходы учредителя управления подлежат отражению в Приложении 3 к Листу 02:

- по строке 210 указываются доходы учредителя доверительного управления, полученные в рамках договора доверительного управления, независимо от того, являются ли они для него выручкой от реализации или внереализационными доходами;

- по строке 220 указываются расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего) независимо от того, являются ли они для учредителя расходами, связанными с производством, или внереализационными расходами;

- по строке 230 показывается сумма убытков, полученных в отчетном (налоговом) периоде от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаваемых для целей налогообложения у учредителя (выгодоприобретателя) доверительного управления.

Данные по определению налоговой базы учредителя доверительного управления ценными бумагами отражаются в Листе 05 декларации

Для выгодоприобретателей по договорам доверительного управления установлен особый порядок уплаты налога на прибыль — они уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода (п. 3 ст. 286 НК РФ).

В соответствии с п. 6 ст. 309 НК РФ, если учредителем или выгодоприобретателем по договору доверительного управления является иностранная организация, не имеющая постоянного представительства в России, а доверительным управляющим является российская организация либо иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство, то с доходов такого учредителя или выгодоприобретателя, полученных в рамках договора доверительного управления, налог удерживается и перечисляется в бюджет доверительным управляющим. Таким образом, российская организация (доверительный управляющий) выступает в качестве налогового агента и обязана удерживать соответствующие суммы налога на прибыль при каждой выплате дохода иностранной организации (учредителю доверительного управления).

34. Особенности налогового учета доходов и расходов обслуживающих производств и хозяйств

Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Особенности налогового учета доходов и расходов обслуживающих производств и хозяйств определены правилами ст. 275.1 НК РФ.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся: подсобное хозяйство; объекты жилищно-коммунального хозяйства; социально-культурной сферы; учебно-курсовые комби-

наты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

К объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся: жилой фонд, гостиницы (за исключением туристических); дома и общежития для приезжих; объекты внешнего благоустройства; искусственные сооружения; бассейны; сооружения и оборудование пляжей; а также объекты газоснабжения, теплоснабжения, электроснабжения населения; участки, цехи, базы, мастерские, гаражи, специальные машины и механизмы; складские помещения, предназначенные для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства социально-культурной сферы, физкультуры и спорта.

К объектам социально-культурной сферы относятся: объекты здравоохранения и культуры; детские дошкольные объекты; детские лагеря отдыха; санатории (профилактории); базы отдыха; пансионаты; объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры); объекты бытового обслуживания населения (бани, сауны).

Если обособленным подразделением организации получен убыток от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

- если стоимость услуг обслуживающих производств и хозяйств соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

- если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

• если условия оказания услуг организацией существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной (ст. 275.1 НК РФ).

Под специализированными организациями следует понимать организации, созданные для осуществления деятельности, в том числе предпринимательской, в сфере жилищно-коммунального хозяйства, в социально-культурной сфере и т. п. При этом организация не ограничена в возможности выбора организаций, которые являются специализированными и сравнение с которыми они могут произвести.

Сравнение производится по каждой услуге, оказываемой при использовании объектов подсобного хозяйства, жилищно-коммунального хозяйства, объектов социально-культурной сферы, учебно-курсовых комбинатов и иных аналогичных производств и служб.

При невыполнении хотя бы одного из указанных условий организация вправе перенести полученный убыток на срок не более десяти лет и направить на его погашение только прибыль, полученную от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ).

С 1 января 2011 г. организации, численность работников которых составляет не менее 25% работающего населения соответствующего населенного пункта и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также жилищно-коммунального хозяйства и социально-культурной сферы, вправе принять в налоговом учете фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов, т. е. затраты градообразующих организаций признаются в фактически понесенном размере без учета нормативов.

Пример 29. Организация имеет три подразделения, использующих объекты обслуживающих производств. В 2010 г. организация получила прибыль от деятельности объектов обслуживающих производств: по первому объекту — 8000 руб.,

по второму — 5000 руб. и по третьему — 12 000 руб. В 2011 г. по каждому из них получены следующие результаты:

- по первому объекту выручка от реализации — 500 000 руб.; понесенные расходы — 400 000 руб.; прибыль — 100 000 руб.;
- по второму объекту выручка от реализации — 300 000 руб.; понесенные расходы — 380 000 руб.; убыток — 80 000 руб.;
- по третьему объекту выручка от реализации — 390 000 руб.; понесенные расходы — 450 000 руб.; убыток — 60 000 руб.

Определить сумму убытка, учитываемую для целей налогообложения.

Следует учесть, что организация может не вести раздельный учет, а определять финансовый результат от деятельности всех объектов обслуживающих производств.

Всего организация получила выручку от реализации 1 190 000 руб. (500 000 + 300 000 + 390 000), которая отражается по строке 180 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Общие расходы составили 1 230 000 руб. (400 000 + 380 000 + 450 000), которые отражаются по строке 190 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Таким образом, организацией получен убыток от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств, в размере 40 000 руб. (1 190 000 — 1 230 000), который отражается по строке 200 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Организация может использовать прибыль от деятельности объектов в 2010 г. Всего в 2010 г. была получена прибыль в сумме 25 000 руб. (8000 + 5000 + 12 000) от деятельности объектов обслуживающих производств.

Следовательно, 15 000 руб. (40 000 — 25 000) отражаются по строке 201 Приложения 3 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Оставшийся убыток в размере 15 000 руб. будет уменьшать прибыль будущих налоговых периодов, полученную от обслуживающих производств.

35. Убыток, уменьшающий налоговую базу за отчетный (налоговый) период

Разница между доходами и расходами, учитываемыми в целях налогообложения, может быть как положительной, так и отрицательной. Положительная величина формирует прибыль, а отрицательная — убыток.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде организацией получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Убыток, полученный организацией в отчетном (налоговом) периоде, признается в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ. Согласно ст. 283 НК РФ организация, получившая налоговый убыток, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ею убытка или на часть этой суммы в течение последующих 10 лет. Если убыток не списан за этот период (не более 10 лет), то он остается непогашенным. непогашенный остаток в соответствии с ПБУ 18/02 становится постоянной разницей.

Порядок переноса убытка, полученного до 2002 г., установлен ст. 10 Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ. Согласно п. 3 и п. 4 ст. 10 данного закона, сумма убытка за 2001 г. (определенная в соответствии с действующим в 2001 г. законодательством) не может превышать убыток, числящийся на 1 июля 2001 г. Сумма непогашенного убытка прошлых налоговых периодов по состоянию на 1 января 2001 г., уменьшающая налоговую базу по налогу на прибыль в соответствии с действовавшим до 1 января 2002 г. законодательством, и убыток за 2001 г. признаются убытками в целях налогообложения и переносятся на будущее в порядке, установленном ст. 283 НК РФ.

Таким образом, существуют следующие семь правил уменьшения налоговой базы на убытки предыдущих периодов:

1. При переносе убытков следует принимать во внимание, что на них распространяется 10-летний (начиная с 2002 г.) период предоставления права переноса.

2. Переносятся убытки 1997 г., 1999 г., 2000 г., 2001 г., только связанные с основной деятельностью.

3. Убытки 1998 г. признаются как от основной деятельности, так и внереализационные убытки с августа по декабрь 1998 г., связанные с изменением курса валюты.

4. Если налогоплательщик по состоянию на 31 декабря 2001 г. получил убыток от основной деятельности за 2001 г., превышающий сумму убытка, определенную по состоянию на 1 июля 2001 г., то такая разница не признается убытком в целях налогообложения. Если организация по состоянию на 1 июля 2001 г. получила прибыль, то убыток за 2001 г. не признается убытком в целях налогообложения.

5. Последовательность списания убытков: если не списан убыток за более ранние годы начиная с 1997 г., то нельзя списывать убыток последующих лет.

6. С 2002 по 2005 г. (включительно) действовало 30%-ое ограничение налоговой базы по налогу на прибыль соответствующего года. На 2006 г. было установлено 50%-ое ограничение налоговой базы по налогу на прибыль соответствующего года. С 1 января 2007 г. ограничение по переносу убытка на будущее снято, т. е. организация имеет право самостоятельно устанавливать процентное ограничение налоговой базы по налогу на прибыль или прибыль последующих лет (но не более 10 лет) целиком использовать на покрытие убытков.

7. С 1 января 2011 г. базу текущего налогового периода нельзя уменьшить на убытки, полученные налогоплательщиком в период обложения его доходов по ставке 0% (п. 1 ст. 283 НК РФ). В первую очередь это актуально для сельхозпроизводителей, поскольку они до конца 2012 г. вправе применять нулевую ставку по налогу на прибыль (ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ).

Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу, отражается в Приложении 4 к Листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Пример 28. Сумма непогашенного по состоянию на 1 января 2002 г. убытка от основной деятельности: за 1997 г. составила 25 000 руб., за 1998 г. — 15 000 руб., за 1999 г. — 28 000 руб., в 2001 г. — 30 000 руб., на 1 июля 2001 г. организация получила прибыль 10 000 руб. По итогам за 2002 г. получена прибыль — 45 000 руб., по итогам за 2003 г. получен убыток — 50 000 руб., по итогам за 2004 г. получена прибыль — 43 000 руб., по итогам за 2005 г. получена прибыль — 33 000 руб., по итогам за 2006 г. получена прибыль — 67 000 руб., по итогам за 2007 г. получен убыток — 27 000 руб., по итогам за 2008 г. получена прибыль — 40 000 руб., по итогам за 2009 г. получена прибыль — 15 000 руб., по итогам за 2010 г. получена прибыль — 37 000 руб., по итогам за 2011 г. получена прибыль — 5 000 руб., по итогам за 2012 г. получена прибыль — 4 000 руб., по итогам за 2013 г. получена прибыль — 1 200 руб., по итогам за 2014 г. получена прибыль — 24 000 руб. Когда сможет организация погасить убытки?

Сумма убытков, которые могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль, определяется в соответствии с порядком, установленным ст. 283 НК РФ.

Убытки, полученные до 2002 г., подлежащие списанию в течение 10 лет, равны 68 000 руб. (25 000 + 15 000 + 28 000).

Убыток за 2001 г. нельзя признать в налоговом учете, так как на 1 июля 2001 г. организация получила прибыль 10 000 руб. Мы сравниваем 30 000 руб. и ноль рублей (при наличии прибыли убыток равен нулю).

$30\ 000 > 0$, следовательно, для целей налогообложения выбираем меньшее число, ноль рублей.

Убыток 2003 г. — 50 000 руб. подлежит списанию с 2004 г. до 2014 г. при условии, что списаны убытки, полученные до 2002 г. Если организация, не списав убытки предыдущих лет, начинает списывать убытки 2003 г., то она теряет право на признание в налоговом периоде недосписанных убытков.

Убыток 2007 г. — 27 000 руб. подлежит списанию с 2008 г. до 2018 г. при условии, что списаны убытки предыдущих лет.

Убытки в размере 145 000 руб. (68 000 + 0 + 50 000 + 27 000), которые могут быть погашены следующим образом:

Год	Прибыль текущего года, руб.	Сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы, руб.	Остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год, руб.	Какая часть убытка погашена (частично или полностью)
1	2	$3 = 2 \times 30\%$ с 2002 по 2005 г. $3 = 2 \times 50\%$ в 2006 г. $3 = 2 \times$ на любой процент с 2007 г.	$4 = (3 - \text{убыток, учитываемый для целей налогообложения})$	5
2002	45000	13500	-11500 (13500-25000)	Частично за 1997 г.
2003	-	-	11500	
2004	43000	12900	1400 (12900-11500) -13600 (1400-15000)	Полностью за 1997 г. Частично за 1998 г.
2005	33000	9900	-3700 (9900-13600)	Частично за 1998 г.
2006	67000	33500	29800 (33500-3700) 1800 (29800-28000) -48200 (1800-50000)	Полностью за 1998 г. Полностью за 1999 г. Частично за 2003 г.
2007	-	-	48200	
2008	40000	40000	-8200 (40000-48200)	Частично за 2003 г.
2009	15000	15000	6800 (15000-8200) -20200 (6800-27000)	Полностью за 2003 г. Частично за 2007 г.
2010	37000	37000	16800 (37000-20200)	Полностью за 2007 г.

Организация сможет погасить убытки, образовавшиеся до 2002 г., в 2006 г., убытки 2003 г. — в 2009 г., а убытки 2007 г. — в 2010 г.

36. Организация учета при трансфертном ценообразовании в налогообложении

Трансфертное ценообразование (transfer pricing) — варьирование контрактной ценой при сделках со связанными между собой организациями по отношению к ее рыночным значениям. Трансфертная цена — это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний (такие сделки часто называют “контролируемыми”). Трансфертная цена может существенно отличаться от цены на аналогичный продукт, установившейся на открытом рынке, и приводит к су-

щественному перераспределению прибыли между участниками сделки. Иногда перемещение прибыли между компаниями может иметь вполне разумные экономические обоснования: могут быть вызваны необходимостью перераспределения средств в рамках холдинговой структуры, осуществление которого иными методами (например, путем вклада в капитал или предоставления займа) будет более затратным или организационно затруднительным; могут быть вызваны стратегическими целями — концентрация финансовых ресурсов в организации, осуществляющей крупный инвестиционный проект и т. д. Но главным образом трансфертное ценообразование применяется для перераспределения общей прибыли в пользу менее налогооблагаемой юрисдикции. Это — наиболее простая и распространенная схема международного налогового планирования.

Законодательное регулирование трансфертного ценообразования в целях налогообложения в Российской Федерации по сделкам, доходы и расходы по которым в налоговом учете признавались до 1 января 2012 г., осуществлялось положениями ст. 20 и 40 НК РФ. С 1 января 2012 г. в Налоговый кодекс РФ вводится новый раздел V.1, состоящий из 6 глав, определяющих взаимозависимых лиц, порядок определения доли участия одной организации в другой или физического лица в организации, порядок трансфертного ценообразования в налоговом учете, налогового контроля по сделкам между взаимозависимыми лицами.

Теперь согласно п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми признаются:

1) организации, если одна из них прямо и (или) косвенно участвует в другой. Доля такого участия должна составлять более 25%;

2) физическое лицо и организация, если физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в данной организации. Доля участия также должна составлять более 25%;

3) организации, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях. Доля участия в каждой организации должна составлять более 25%;

4) организация и лицо, которое уполномочено назначать или избирать единоличный исполнительный орган этой организации

(не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации);

5) организации, в которых одно и то же лицо назначает или избирает единоличный исполнительный орган (не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров, или наблюдательного совета);

6) организации, в которых одни и те же физические лица составляют более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета);

7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

9) организации и (или) физические лица косвенно участвуют в другой. Доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации должна составлять более 50%;

10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

11) физические лица, имеющие родственные отношения: супруг, супруга, родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Порядок определения доли прямого и косвенного участия организации и физических лиц в других организациях регулируется ст. 105.2 НК РФ.

Организации вправе самостоятельно признать себя взаимозависимыми по любым другим основаниям, если особенности отношений между ними могут повлиять на какое-либо одно или совокупность следующих обстоятельств:

— условия заключенных ими сделок;

— результаты заключенных ими сделок;

— экономические результаты их деятельности;

— экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

При этом в целях взаимозависимости учитывается такое влияние, которое заключается в возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами (п. 1, 6 ст. 105.1 НК РФ). По этим же основаниям признать взаимозависимыми лиц может суд (п. 7 ст. 105.1 НК РФ).

В условиях трансфертного ценообразования на методику налогового учета операций влияют различные факторы:

- 1) признаки имущества или услуги;
- 2) выполняемые функции;
- 3) договорные и экономические условия;
- 4) бизнес-стратегия (рис. 15).

Процесс налогового учета должен включать формирование следующей документации, достоверно и в полном объеме раскрывающей информацию:

- о предмете сделки;
- об условиях сделки и их отношении к условиям каждой иной сделки, заключенной сторонами данной сделки;
- об идентичности участников сделки и их взаимосвязи на момент заключения сделки;
- о выполняемых функциях, используемом имуществе и принятых рисках по сделке между ее участниками;
- о данных и методах, использованных для ценообразования;
- о стратегии, которая оказала влияние на величину цен.

С 1 января 2012 г. в ст. 105.7 НК РФ устанавливается пять методов определения трансфертной цены: метод сопоставимых рыночных цен; метод цены последующей реализации; затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли. Указанные методы основаны на положениях Руководства по трансфертному ценообразованию Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Метод сопоставимых рыночных цен (*comparable uncontrolled price*, метод сопоставимой неконтролируемой цены) основывается на сопоставлении контролируемой цены с интервалом рыночных цен. При наличии информации только об одной сопоставимой сделке на идентичные (однородные) товары цена указанной сделки может быть признана одновременно минимальным и максимальным значением интервала рыночных цен в случае,

когда по сделкам между независимыми лицами, совершаемым в сопоставимых коммерческих условиях, продавец товара не занимает доминирующего положения на рынке этих товаров. Оценка доминирующего положения на рынке осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ “О защите конкуренции” и положениями соответствующего законодательства иностранных государств.

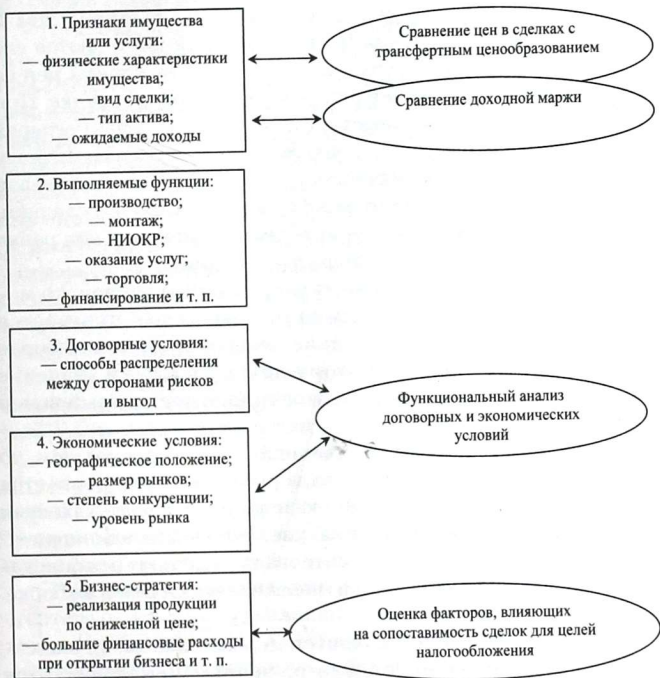


Рис. 15. Содержание и последовательность оценки факторов, влияющих на сопоставимость сделок в условиях трансфертного ценообразования

При наличии информации о нескольких сопоставимых сделках интервал рыночных цен определяется в следующем порядке:

1) совокупность цен, примененных в сопоставимых сделках, которые используются для определения интервала рыночных цен, упорядочивается по возрастанию, образуя выборку, используемую для определения этого интервала. При этом каждому значению цены начиная с минимального присваивается порядковый номер. В случае, если выборка содержит два и более одинаковых значения цены, в выборку включаются все такие значения. При определении интервала рыночных цен не учитывается цена, примененная в анализируемой сделке. При наличии достаточного количества сопоставимых сделок (четырёх и более), совершенных налогоплательщиком, сторонами которых не являются взаимозависимые лица, при определении интервала рыночных цен не учитывается информация по прочим сделкам;

2) минимальное значение интервала рыночных цен равно как частное от деления на четыре числа. При этом:

- если частное от деления является целым числом, то минимальным значением интервала рыночных цен признается среднее арифметическое значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значение цены, имеющее следующий по возрастанию порядковый номер в этой выборке;

- если частное от деления не является целым числом, то минимальным значением интервала рыночных цен признается значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу;

3) максимальное значение интервала рыночных цен определяется как произведение 0,75 и числа значений цен в выборке. При этом:

- если произведение является целым числом, то максимальным значением интервала рыночных цен признается среднее арифметическое значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значение цены, имеющее следующий по возрастанию порядковый номер в этой выборке;

• если произведение не является целым числом, то максимальным значением интервала рыночных цен признается значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный сумме целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу.

Интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах, примененных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки.

При использовании биржевых котировок интервал рыночных цен определяется на основании цен сделок, предметом которых являются идентичные (однородные) товары, зарегистрированные соответствующей биржей, на основе опубликованной либо полученной по запросу информации соответствующей биржи. Интервалом рыночных цен признается интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, зарегистрированных биржей на дату их совершения. При определении интервала рыночных цен на основе биржевых котировок допускается учитывать различия экономических (коммерческих) условий сделок, для чего, в частности, допускается производить корректировки, учитывающие различия в следующих экономических (коммерческих) условиях:

- 1) обоснованные и подтвержденные документально и (или) источниками информации расходы, необходимые для доставки товаров (работ, услуг) на соответствующий рынок;
- 2) расходы на уплату вывозных таможенных пошлин;
- 3) условия платежа;
- 4) комиссионное (агентское) вознаграждение торгового брокера (комиссионера или агента) за выполнение им торговых посреднических функций.

При использовании данных информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) в целях применения метода сопоставимых рыночных цен минимальным и максимальным значениями интервала рыночных цен могут признаваться соответственно опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам, совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.

В случае, если цена, примененная в контролируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, то для целей налогообложения признается, что такая цена соответствует рыночной цене.

В случае, если цена, примененная в контролируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, то для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует минимальному значению интервала рыночных цен.

В случае, если цена, примененная в контролируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, то для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует максимальному значению интервала рыночных цен.

Применение для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рыночных цен производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Этот метод дает наиболее достоверные результаты, так как обеспечивает контроль над ценами при наличии информации по сопоставимой сделке, но для его применения необходимо устранить или провести корректировку объективных различий между сравниваемыми сделками или лицами, совершающими эти сделки.

Контролируемые сделки — это те сделки, цены которых налоговые органы будут вправе проверить на соответствие рыночным. К ним относятся следующие сделки:

- сделки между взаимозависимыми лицами (п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

К данным сделкам приравняются также сделки по реализации товаров (работ, услуг), если эти сделки совершаются с участием лиц, не являющихся взаимозависимыми, т. е. перепродажа товаров (работ, услуг) взаимозависимому лицу через посредников будет контролироваться, если последние:

- не выполняют в данной совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации перепродажи товаров (работ, услуг);

— не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации перепродажи (подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

Из группы сделок между взаимозависимыми лицами, в том числе совершенных через посредников, выделены те сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России. Также выделены сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых являются налоговыми резидентами РФ. Данные сделки признаются контролируруемыми при наличии хотя бы одного из следующих условий:

— сумма доходов по данным сделкам за календарный год превышает 1 000 000 000 руб. (подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Для этого правила предусмотрены переходные положения. Лимит в 1 000 000 000 руб. будет действовать с 2014 г. В 2012 г. доход по таким сделкам должен составлять 3 000 000 000 руб., в 2013 г. — 2 000 000 000 руб. (п. 3 ст. 4 Закона № 227-ФЗ);

— одна из сторон сделки является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах. Одновременно предметом сделки должно быть добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны объектом обложения НДПИ, при добыче которого применяется ставка, установленная в процентах (подп. 2 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). При этом сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год должна превышать 60 000 000 руб. (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

— среди сторон сделки есть плательщики единого сельскохозяйственного налога или единого налога на вмененный доход и лица, не уплачивающие эти налоги (подп. 3 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Сумма доходов по таким сделкам должна превышать 100 000 000 руб. за календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

— хотя бы одна из сторон сделки — участник проекта “Сколково”. Этот участник должен применять освобождение от налога на прибыль или перечислять данный налог по нулевой ставке согласно п. 5.1 ст. 284 НК РФ. Одной из других сторон сделки должно быть лицо, не освобожденное от налога на прибыль и не применяющее указанную ставку (подп. 4 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Сумма

доходов по таким сделкам должна превышать 60 000 000 руб. за календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

— хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, в которой установлены специальные льготы по налогу на прибыль. Другая сторона сделки не должна быть резидентом такой ОЭЗ (подп. 5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Данное условие применяется с 1 января 2014 г. (п. 4 ст. 4 Закона № 227-ФЗ). Сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год также должна превышать 60 000 000 руб. (п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

• сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (подп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК РФ). Предметом таких сделок должны являться товары, входящие в состав следующих товарных групп (п. 5 ст. 105.14 НК РФ):

- нефть и товары, выработанные из нефти;
- черные металлы;
- цветные металлы;
- минеральные удобрения;
- драгоценные металлы и драгоценные камни.

Для данной категории сделок законодатель также установил сумму доходов, при превышении которой данные сделки, совершенные с одним лицом, считаются контролируруемыми. Эта сумма должна составлять более 60 000 000 руб. за календарный год (п. 7 ст. 105.14 НК РФ).

• сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в офшорах (подп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ). Сумма доходов по таким сделкам также должна превышать 60 000 000 руб. за календарный год (п. 7 ст. 105.14 НК РФ).

Кроме того, есть еще условие, необходимое для признания всех указанных сделок контролируемыми. В результате совершения данных сделок хотя бы одной стороне нужно учесть доходы, расходы или стоимость добытых полезных ископаемых, в результате чего должна увеличиться или уменьшиться база по налогу на прибыль, НДС, НДПИ или НДС (п. 11 ст. 105.14, п. 4, 13 ст. 105.3 НК РФ). Обратите внимание, что полнота уплаты только этих налогов контролируется в ходе проверки полноты

исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (п. 4 ст. 105.3 НК РФ).

Суд может признать сделку контролируемой, даже если она не соответствует указанным признакам. Это возможно при наличии достаточных оснований полагать, что данная сделка входит в группу однородных сделок, совершенных в целях сокрытия контролируемой сделки (п. 10 ст. 105.14 НК РФ).

Существует два исключения, когда сделки при соблюдении перечисленных условий не признаются контролируемыми (п. 4 ст. 105.14 НК РФ):

1) сделки между участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков. Положения об указанной группе планируется внести в Налоговый кодекс РФ. Соответствующий законопроект определяет консолидированную группу налогоплательщиков как добровольное объединение плательщиков налога на прибыль на основе договора в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного результата хозяйственной деятельности;

2) сделки между лицами, которые соответствуют одновременно всем следующим условиям:

- стороны сделки зарегистрированы в одном субъекте РФ;
- у них нет обособленных подразделений в других регионах, а также за рубежом;
- они не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других регионов РФ;
- у данных организаций нет убытков, учитываемых в целях налога на прибыль;
- отсутствуют обстоятельства для признания совершаемых такими лицами сделок контролируемыми в соответствии с подп. 2–5 п. 2 ст. 105.14 НК РФ.

Если метод сопоставимых рыночных цен невозможно применить, то должен использоваться метод цены последующей реализации (resale price method, метод цены перепродажи). При этом методе используется валовая рентабельность, определяемая как отношение валовой прибыли к выручке от продаж (валовой выручке). Сравнивается валовая рентабельность про-

веряемого лица при осуществлении контролируемых сделок с рыночным интервалом валовой рентабельности. При определении интервала рентабельности в качестве цены последующей реализации товара используется средневзвешенная цена этого товара по всем таким сделкам.

Этот метод применяется только к продавцу товаров (работ, услуг) и только тогда, когда покупатель этих товаров в дальнейшем их перепродает, т. е. по сделкам с торговыми посредниками.

В тех случаях, когда отсутствует возможность определить рыночную цену методом цены последующей реализации (например, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем), применяется затратный метод (*cost plus method*, метод “издержки плюс”). При этом методе сопоставляется валовая рентабельность затрат продавца с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках. Валовая рентабельность затрат определяется как отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров, работ, услуг. При этом для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, исходя из суммы произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности валовой рентабельности затрат, которая соответствует или минимальному значению интервала рентабельности, если валовая рентабельность продавца меньше минимального значения интервала рентабельности, или максимальному значению интервала рентабельности, если валовая рентабельность продавца больше максимального значения интервала рентабельности. Метод обеспечивает контроль над ценами при отсутствии сведений по сопоставимой сделке, но при наличии информации о сумме понесенных издержек и величине наценки. Данный метод наиболее продуктивен в случаях, когда отношения между связанными сторонами направлены на продажу или покупку сырья, полуфабрикатов, товаров по долгосрочным договорам, при заключении соглашений о совместной деятельности, при оказании услуг по управлению денежными средствами.

Метод сопоставимой рентабельности (*transactional net margin method*, транзакционной чистой маржи) заключается

в сопоставлении операционной рентабельности с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках. Операционная рентабельность может быть определена как рентабельность продаж, рентабельность затрат, рентабельность коммерческих и управленческих расходов, рентабельность активов. Рентабельность продаж определяется как отношение прибыли от продаж к выручке от продаж (валовой выручки). Рентабельность затрат определяется как отношение прибыли от продаж к сумме себестоимости проданных товаров (работ, услуг), коммерческих и управленческих расходов, связанных с продажей товаров (работ, услуг). Рентабельность коммерческих и управленческих расходов определяется как отношение валовой прибыли к коммерческим и управленческим расходам, связанным с продажей товаров (работ, услуг). Рентабельность активов определяется как отношение прибыли от продаж к текущей рыночной стоимости активов (внеоборотных и оборотных), прямо или косвенно используемых в анализируемой сделке. В отсутствие необходимой информации о текущей рыночной стоимости активов рентабельность активов может определяться на основании данных бухгалтерской отчетности.

Метод применяется только к одной из сторон проверяемой сделки, которая соответствует следующим требованиям:

1) сторона анализируемой сделки осуществляет функции, вклад которых в полученную прибыль по сделкам, последовательно совершенным с одним и тем же товаром, меньше, чем вклад другой стороны анализируемой сделки;

2) сторона анализируемой сделки принимает меньшие экономические (коммерческие) риски, чем другая сторона анализируемой сделки;

3) сторона анализируемой сделки не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности.

Преимущество данного метода заключается в том, что операционная рентабельность меньше подвержена влиянию различий в сделках и на нее меньше воздействуют различия в выполняемых функциях в сопоставляемых сделках, которые отражаются в операционных издержках.

Метод распределения прибыли (profit split method, метод дробления прибыли). Данный метод основан на разделении консолидированной прибыли между зависимыми сторонами. Сначала определяют прибыль, полученную от совместной сделки, а затем находят долю каждого участника в зависимости от степени участия в образовании прибыли. Оценка вклада сторон в совокупную прибыль производится в соответствии со следующими критериями или их комбинациями:

- пропорционально вкладу в совокупную прибыль по анализируемой сделке функций, осуществляемых сторонами проверяемой сделки, используемых ими активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков;
- пропорционально распределению между сторонами анализируемой сделки доходности, полученной на вложенный капитал, используемый в анализируемой сделке;
- пропорционально распределению прибыли между сторонами сопоставимой сделки.

Для определения вклада каждого участника необходимо проводить функциональный анализ договорных условий с учетом используемых активов и допущенных рисков, а также анализ рентабельности независимых предприятий, имеющих сопоставимые функции.

Для распределения между лицами, являющимися сторонами проверяемой сделки, совокупной либо остаточной прибыли (убытка) всех сторон такой сделки учитываются следующие показатели:

- 1) размер затрат, понесенных лицом, являющимся стороной проверяемой сделки, на создание нематериальных активов, использование которых оказывает влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) по проверяемой сделке;
- 2) характеристики персонала, занятого у лица, являющегося стороной проверяемой сделки, включая его численность и квалификацию (затраченное персоналом время, величина расходов на оплату труда), оказывающие влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;

3) рыночная стоимость активов, находящихся в пользовании (распоряжении) лица, являющегося стороной проверяемой сделки, использование которых влияет на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;

4) другие показатели, отражающие взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и величиной фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по проверяемой сделке.

В связи с тем что достаточно трудно определить совокупную прибыль и совокупные затраты всех организаций, участвующих в проверяемой сделке, а также распределить расходы между участниками указанной сделки и иными сделками ассоциированных организаций, метод распределения прибыли трудно реализуется. Использование метода способствует контролю над ценами в отношении лица, заключившего несколько тесно взаимосвязанных сделок при отсутствии информации по неконтролируемым сделкам.

Холдинги, крупные добывающие и перерабатывающие компании, промышленные корпорации нуждаются в эффективном управлении бизнесом на базе регулирования внутригрупповых финансовых потоков при централизации функций управления и формирования системы трансфертного ценообразования.

Формирование трансфертной цены напрямую связано с вопросом изменения налоговой нагрузки компании, особенно для участников внешнеэкономической деятельности.

Проблема трансфертного ценообразования характерна, в частности, и для компаний, занимающихся импортом товаров (например, оптовая поставка электробытовой техники или медикаментов). Крупные компании сталкиваются с необходимостью согласования трансфертных цен при взаимодействии с таможенными органами (в процессе закупки импортных товаров) и транспортными службами (в процессе поставок товаров). Для решения этой проблемы компании вынуждены объединять в единый трансфертный процесс отделы закупок и продаж с таможенным и транспортным отделами, формируя единое ин-

формационное пространство, внутри которого определяются внутренние цены на продукцию. Вовлекая в эту систему поставщиков и покупателей, формируют трансфертную структуру, позволяющую реализовывать эффективную систему расчетов.

С 1 января 2012 г. организации имеют право при заключении сделок с взаимозависимыми лицами по ценам, отклоняющимся от рыночных:

— уплатить налоги исходя из рыночных цен (п. 3 ст. 105.3 НК РФ);

— уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль, а также перечислять НДС и НДСПН за налоговые периоды, заканчивающиеся в течение календарного года, исходя из фактических цен сделки (п. 7 ст. 105.3 НК РФ). А по окончании года можно самостоятельно скорректировать налоговую базу и доплатить налоги, если несоответствие цен повлекло занижение указанных налогов (п. 6 ст. 105.3 НК РФ). Такие корректировки производятся одновременно с представлением декларации по налогу на прибыль. Вместе с этой отчетностью необходимо будет подать уточненные декларации по НДС и НДСПН. Выявленную недоимку по всем обязательным платежам необходимо будет погасить не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. До 28 марта пени на данную недоимку не начисляются (п. 6 ст. 105.3 НК РФ).

Основная обязанность организаций заключается в необходимости сообщать в налоговую инспекцию по месту своего нахождения обо всех совершенных в течение календарного года контролируемых сделках (п. 1, 2 ст. 105.16 НК РФ).

Соответствующее уведомление нужно будет представлять не позднее 20 мая года, следующего за отчетным календарным годом. Согласно п. 3 ст. 105.16 НК РФ в уведомлении необходимо указывать следующую информацию:

- отчетный календарный год;
- предметы сделок;
- сведения об участниках сделок;
- суммы полученных доходов и произведенных расходов.

Уведомление о контролируемых сделках необходимо направлять в налоговый орган, если сумма доходов по всем таким

сделкам с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок) в 2012 г. превышает 100 000 000 руб., в 2013 г. — 80 000 000 руб. С учетом указанного ограничения будут проводиться проверки правильности применения цен (п. 7 ст. 4 Закона № 227-ФЗ).

При этом, если первоначально представленное уведомление содержит неполные сведения, неточности или ошибки, его можно будет уточнить согласно п. 2 ст. 105.16 НК РФ.

Несвоевременное представление уведомления, а также указание в нем недостоверных сведений о контролируемых сделках влечет штраф в размере 5000 руб. в соответствии со ст. 129.4 НК РФ.

Решение о проверке контролируемых сделок, доходы и расходы по которым признаны в целях налога на прибыль в 2012 г., может быть принято не позднее 31 декабря 2013 г. Если доходы и расходы будут учитываться в 2013 г., то решение о проверке может быть принято не позднее 31 декабря 2015 г. (п. 8 ст. 4 Закона № 227-ФЗ).

Совершенствование налогового законодательства о контроле за трансфертным ценообразованием должно быть направлено, с одной стороны, на эффективное противодействие использованию трансфертных цен в сделках между организациями, осуществляющими свою деятельность в юрисдикциях с различными налоговыми режимами в целях уклонения от налогообложения, а с другой стороны, не должно создавать препятствий для деятельности добросовестных налогоплательщиков, в том числе формирующихся на территории Российской Федерации крупных холдинговых компаний.

Применение методики трансфертного ценообразования в системе учета для целей налогообложения является важным аспектом, оказывающим существенное влияние на финансовое положение организации, а значит, на налогообложение. К достоинствам предлагаемой методики следует отнести возможность оценки деятельности предприятия в целом и по центрам ответственности, в частности на основе показателей доходности.

В целях осуществления налогового контроля полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами с 1 января 2012 г. вводится новый вид налоговой проверки. Теперь в рамках выездной или камеральной проверки проверять соответствие цен нельзя (п. 1 ст. 105.17 НК РФ). Проводить новый вид проверок будет ФНС России по месту ее нахождения (п. 2 ст. 105.3 и п. 1 ст. 105.17 НК РФ).

Основаниями для проведения ФНС России проверки соответствия цен являются:

— уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком;

— извещение территориального налогового органа, который в ходе камеральной или выездной проверки выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок;

— выявление контролируемой сделки при проведении ФНС России повторной выездной проверки.

При этом недоимка, установленная в ходе проверки правильности применения цен, может быть взыскана только в судебном порядке (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Ответственность за неуплату налога в результате применения нерыночных цен установлена п. 1 ст. 129.3 НК РФ: штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб.

В указанном размере санкция будет применяться только при вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды, начавшиеся в 2017 г. При доначислении налогов за периоды 2012–2013 гг. штраф назначаться не будет. В отношении налоговых периодов 2014–2015 гг. санкция составит 20% от неуплаченной суммы налога (п. 9 ст. 4 Закона № 227-ФЗ).

Также предусмотрены случаи освобождения налогоплательщика от ответственности (п. 2 ст. 129.3 НК РФ):

— если он представит в ФНС России документацию, обосновывающую рыночный уровень цен. Порядок представления данной документации установлен ст. 105.15 НК РФ;

— если налогоплательщик заключил соглашение о ценообразовании.

Согласно ст. 105.19 НК РФ крупнейшие налогоплательщики вправе заключить с ФНС России соглашение о ценообразовании.

Соглашение регулирует порядок определения цен и порядок применения методов ценообразования в контролируемых сделках.

В соглашении о ценообразовании предусматриваются:

- виды контролируемых сделок, в отношении которых заключается соглашение;
- порядок определения цен, описание и порядок применения методик ценообразования;
- перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения;
- срок действия соглашения (не более трех лет);
- перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий данного соглашения.

За рассмотрение ФНС России заявления о заключении соглашения о ценообразовании уплачивается госпошлина в размере 1 500 000 руб. (подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Если организация соблюдает все условия соглашения о ценообразовании, то ФНС России не вправе начислять налоги, пени и штрафы в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым согласованы в данном документе (п. 2 ст. 105.23 НК РФ).

37. Регистры налогового учета по налогу на прибыль

Одним из этапов при сближении бухгалтерского и налогового учета является исследование показателей регистров бухгалтерского учета.

В требованиях налогового законодательства указывается, что если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями налогового учета, то организация имеет право включить в применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты, формируя тем самым информацию для целей налогового учета.

В налоговом учете сумму всех доходов, полученных фирмой за отчетный (налоговый) период, отражают в регистре учета доходов текущего периода. Здесь отражают как доходы от продажи имущества, так и внереализационные доходы. Это сводный

регистр налогового учета. Данные для его заполнения берут из других налоговых регистров (например, регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; регистра-расчета “Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества”).

Итоговые сведения из сводного регистра переносят в декларацию по налогу на прибыль. Каждый вид доходов (выручка от реализации товаров, готовой продукции, материалов и т. д.) указывают в сводном регистре отдельно (табл. 15).

Таблица 15

**Соответствие аналитических регистров налогового учета
доходов строке декларации по налогу на прибыль**

Вид дохода	Регистр	Строка декларации по налогу на прибыль
1	2	3
Выручка от реализации (Приложение 1 к Листу 02 декларации)		
Готовой продукции	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	011
Работ, услуг	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	011
Прочего имущества	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	014
Товаров, купленных для перепродажи	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав	012
Основных средств	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав Регистр-расчет “Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества”	030
Нематериальных активов	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав — Регистр-расчет “Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества”	030
Работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств	Регистр-расчет “Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств”	030

1	2	3
Финансовых вложений	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав — Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации ценных бумаг, обращающихся (не обращающихся) на организованном рынке"	Доходы указываются в листе 05 декларации
Внереализационные доходы (Приложение 1 к Листу 02 декларации)		
От сдачи имущества в аренду	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	100
Штрафы и пени, начисленные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров	Регистр учета расчетов по штрафным санкциям Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период	100
Проценты по договорам займа	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	100
Общая сумма восстановленных резервов, в том числе:	Регистры по учету резервов	100
- по сомнительным долгам	Расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода Регистр движения резерва по сомнительным долгам	100
- по гарантийному ремонту и обслуживанию	Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт	100
- на выплату отпускных, вознаграждений за выслугу лет	Регистр по учету резерва на оплату отпусков (вознаграждений за выслугу лет)	100
Стоимость имущества, полученного безвозмездно	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода Регистр "Формирование стоимости объекта учета"	103

1	2	3
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	101
Положительная курсовая разница	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	100
Стоимость имущества, полученного при ликвидации основных средств	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода Регистр "Формирование стоимости объекта учета"	102
Суммы списанной кредиторской задолженности	Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	100
Другие внереализационные доходы	Регистр учета внереализационных доходов отчетного периода	100
Доходы, не учитываемые для целей налогообложения	Регистр учета доходов, не учитываемых в налоговом учете	Приложение к налоговой декларации

Расходы предприятия отражают в двух налоговых регистрах. Первый это регистр по учету прямых и косвенных расходов. Здесь указывают затраты, связанные с производством и реализацией продукции, товаров, работ и услуг (материальные расходы, затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы). Второй — это регистр по учету внереализационных расходов, которые уменьшают облагаемую прибыль фирмы.

Прямые расходы отражают в регистре по учету прямых расходов, уменьшающих облагаемую прибыль.

Косвенные (прочие) расходы отражают в сводном регистре учета прочих расходов текущего периода. Его заполняют на основании данных других налоговых регистров о тех затратах

фирмы, которые относятся к прочим (например, регистра учета расходов на гарантийный ремонт; регистра учета расчетов с бюджетом и т. д.).

Данные из этих регистров переносят в декларацию по налогу на прибыль.

Каждый вид косвенных расходов (затраты на заработную плату, информационные и консультационные услуги и т. д.) указывают в регистре отдельно (табл. 16).

Таблица 16

Соответствие аналитических регистров налогового учета расходов строке декларации по налогу на прибыль

Вид расхода	Регистр	Строка декларации по налогу на прибыль
1	2	3
Прямые расходы (Приложение 2 к Листу 02 декларации)		
Прямые расходы, обработка и переработка сырья	Регистр учета прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	010
Прямые расходы по работам, услугам	Регистр учета прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	010
Прямые расходы торговых фирм	Регистр учета прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль	020
Косвенные расходы (Приложение 2 к Листу 02 декларации)		
Приобретение работ, услуг	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Оплата труда, в том числе:	Регистр учета расходов на оплату труда	040
- общехозяйственный и непроизводственный персонал	Регистр учета расходов на оплату труда	040
- расходы на добровольное страхование (медицинское и пенсионное)	Регистр учета договоров на добровольное страхование работников Регистр учета расходов на добровольное страхование работников Регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода	040

1	2	3
Суммы начисленной амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения	Регистр информации об объекте основных средств Регистр-расчет амортизации основных средств	040
Прочие расходы, всего	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав Регистр учета прочих расходов текущего периода	040
Налоги и сборы	Регистр учета начисления налогов и сборов Регистр учета расчетов с бюджетом	041
Юридические, информационные и консультационные услуги	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Расходы на оплату услуг по управлению фирмой	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Представительские расходы	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Расходы на рекламу	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Другие расходы	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы по его реализации	Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества	060
Убытки от продажи амортизируемого имущества	Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"	100
Убытки обслуживающих производств и хозяйств (объектов жилищно-коммунальной	Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств	090

1	2	3
и социальной сферы) прошлых лет		
Расходы на командировки	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Расходы на аудиторские услуги	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Расходы по предоставлению работникам фирмы сторонним организациям	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Расходы на подготовку и переподготовку кадров	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Расходы на исследование конъюнктуры рынка	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности человека	Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав	040
Расходы по страхованию работников	Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников Регистр-расчет учета расходов по добровольному страхованию работников текущего года	040
Оплата труда работников управления	Регистр учета расходов по оплате труда	040
Дополнительные вознаграждения сотрудникам, предусмотренные трудовым договором	Регистр учета расходов по оплате труда	040
Амортизация основных средств	Регистр информации об объекте основных средств	040

1	2	3
	Регистр-расчет амортизации основных средств	
Амортизация нематериальных активов	Регистр информации об объекте нематериальных активов Регистр-расчет амортизации нематериальных активов	040
Расходы по операциям, финансовые результаты по которым учитываются в особом порядке (Приложение 3 к Листу 02 декларации)		
Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы по его реализации	Регистр-расчет "Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества"	040
Расходы обслуживающих производств и хозяйств	Регистр-расчет "Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств"	190

При формировании системы регистров следует учитывать влияние особенностей бухгалтерского и налогового учета организации, отраженных в учетной политике организации.

Для обобщения информации по материальным расходам на промышленном предприятии целесообразно вести книгу учета материальных запасов, в состав показателей которой добавляются данные для формирования налогового учета. В книге учета материалов отражается: наименование материалов, единицы измерения, код (шифр), номер партии, дата приобретения, реквизиты приходного документа, количество, цена, сумма прихода, дата списания, реквизиты расходного документа, количество, цена, сумма расхода, остаток на начало и конец месяца. В совмещенном регистре бухгалтерского и налогового учета материалов присутствует вся информация, необходимая для ведения бухгалтерского учета и являющаяся обязательной для регистров налогового учета. Книга учета материалов может использоваться и для целей управленческого учета.

В налоговых регистрах расходов на оплату труда должны быть выделены колонки: номер и дата трудового договора, выплаты в соответствии с трудовым договором, в том числе прямые расходы; вид выплат, поименованный с п. 21 по 29 ст. 270 НК РФ, дата и сумма оплаты взносов по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), норматив страховых взносов, расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам или кредитам на приобретение, строительство жилого помещения, а также предельный размер этих расходов.

В налоговых регистрах операций с амортизируемым имуществом должна содержаться следующая информация:

- наименование объектов;
- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;
- об изменениях первоначальной стоимости основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
- о принятых организацией сроках полезного использования основных средств и нематериальных активов;
- о способах начисления и сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам и нематериальным активам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло) — для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;
- о сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы (подгруппы) при применении нелинейного метода начисления амортизации;
- об остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы) при выбытии объектов амортизируемого имущества;
- о цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;
- о дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;

- о дате передачи имущества в эксплуатацию, о дате исключения из состава амортизируемого имущества, о дате расконсервации имущества, о дате окончания договора безвозмездного пользования, о дате завершения работ по реконструкции, о дате модернизации;

- о понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, а также расходах по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного (выбывшего) имущества;

- прибыль (убыток) от реализации амортизируемого имущества;

- количество месяцев, в течение которых убыток от реализации можно включать в состав прочих расходов, и сумма, приходящаяся на каждый месяц.

В налоговых регистрах расходов на освоение природных ресурсов должны быть учтены отдельно:

- расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии;

- по каждому участку недр (месторождению), территории (акватории), или скважине;

- акт выполненных работ в разрезе каждого договора с указанием работ по каждому конкретному участку недр. По окончании работ, выполненных подрядным способом, расходы включаются равномерно в состав прочих с первого числа месяца, в котором подписан акт выполненных работ с подрядчиком. Расходы на строительство временных сооружений включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором был подписан акт законченных работ.

В регистрах налогового учета по расходам на НИОКР должны быть учтены отдельно расходы:

- по актам выполненных работ в разрезе каждого договора с указанием даты окончания работы;

- положительный или отрицательный результат, полученный по каждому исследованию;

- сумма доходов организации за каждый отчетный (налоговый) период.

В регистрах налогового учета по расходам на обязательное и добровольное страхование должны быть учтены отдельно:

— для каждого вида обязательного страхования имущества федеральный закон, в соответствии с которым проводится страхование;

— день оплаты и сумма страхового полюса, а также срок страхования;

— количество дней в первом и последнем месяце страхования всего и в том числе количество дней действия страхового полюса в указанных месяцах.

Регистр аналитического налогового учета по доходам и расходам, связанным с исполнением договора доверительного управления и по доходам, полученным в виде вознаграждения от доверительного управления должен содержать информацию, позволяющую определить учредителя управления и выгодоприобретателя, дату вступления в силу и дату прекращения договора, стоимость и состав имущества, полученного в доверительное управление, порядок и сроки расчетов по доверительному управлению.

38. Управление налогом на добавленную стоимость в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности

Российское законодательство по налогу на добавленную стоимость является достаточно динамичным, т. е. подверженным частым изменениям и дополнениям. Такое положение не является благоприятным для разработки перспективных планов финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Налог на добавленную стоимость (НДС) относится к косвенным налогам. Экономическая сущность НДС состоит в том, что это налог на потребление, так как в конечном счете все его бремя ложится на последнего покупателя в цепочке продаж, т. е. на потребителя.

В отличие от своих исторических предшественников — налога с оборота и налога с продаж — НДС обладает рядом

уникальных свойств, прежде всего свойством экономической нейтральности. Суть этого свойства в том, что налог не вносит искажений в систему экономических мотиваций хозяйствующих субъектов, а значит, “невидимая рука рынка” Адама Смита по-прежнему заставляет их действовать оптимальным для общественного блага образом. Налог с оборота, при котором все торговые операции облагаются налогом без права вычета, вносит, как показала практика, серьезные диспропорции в экономическую систему. Это связано с тем, что он взимается на каждой стадии движения товаров от производителя до конечного потребителя, т. е. многократно, что приводит к многократному подорожанию товаров по мере прохождения ими всех стадий производства и обращения и вызывает в конечном итоге уменьшение потребления этих товаров. История показывает, что государства использовали эти налоги в периоды необходимости покрытия значительных фискальных нужд, несмотря на большое недовольство предпринимателей и потребителей. Например, налог с оборота получил широкое распространение во время Первой и Второй мировых войн из-за роста военных расходов.

Налог с продаж в своей “идеальной” форме является, подобно НДС, экономически нейтральным налогом на потребление. При этом процесс сбора налога и его контроль оказывается распределенным по всей цепочке продавцов и покупателей товара, что дает своего рода эффект “саморегулирования”.

Относительным недостатком НДС является более сложный процесс его администрирования. Этим, а также уровнем развития экономической науки объясняется то, что НДС был “изобретен” и получил широкое распространение сравнительно недавно. Описание простейшей схемы его действия дал в 1954 г. во Франции М. Лоре, а уже в начале 1960-х гг., после создания Европейского общего рынка, было принято решение о переходе на НДС во всех государствах-участниках. Так, в 1967 г. НДС был утвержден для стран-членов Европейского экономического сообщества в качестве основного косвенного налога и был определен срок введения его до 1972 г. Надо отметить, что применение НДС стало одним из условий вступления в Европейский Союз.

В 80-е гг. XX в. начинают активно включать НДС в свои налоговые системы страны Юго-Восточного региона, Америки и Африки. В качестве одного из основных косвенных налогов его вводят правительства Турции, Индии, Индонезии, Бразилии, Колумбии, Египта и других государств. В 1989 г. НДС начинает взиматься и в Японии. В настоящее время НДС используется в большинстве европейских государств, Японии, Индии, Индонезии, Бразилии, Колумбии, Греции и других странах Юго-Восточного региона, Африки и Америки. В РФ НДС введен с 1 января 1992 г., одновременно отменено взимание налога с оборота.

Толкование понятий “добавленная (добавочная) стоимость” и “налог на добавленную стоимость” одинаково по сути в России и за рубежом.

Так, в энциклопедическом словаре под редакцией Г. С. Вечканова сказано, что согласно принятой за рубежом классификации НДС входит в состав общих налогов на потребление. Он является одним из основных видов налогов, косвенным налогом на товары и услуги, представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства — от сырья до предметов потребления и взимается с каждого акта продажи.

Добавленная стоимость — это стоимость, которая создается на предприятии в виде прибавления собственных расходов и затрат к стоимости использованных материальных ценностей, работ и услуг, закупленных у поставщиков. Например, если предприятие производит мебель, то оно к стоимости купленных досок, фанеры, лака и т.п. прибавляет объем собственных работ и материальных ценностей, которые и выступают в качестве добавленной стоимости.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — это изъятие части добавленной стоимости в государственный и местный бюджеты (далее просто — бюджет).

Прием определения НДС заключается в следующем. При покупке материальных ценностей (работ, услуг) у поставщиков предприятие оплачивает одновременно и НДС по ним. Получив

оплату за свою продукцию, поставщики перечисляют эти суммы НДС в бюджет. Когда предприятие изготовит свою собственную продукцию и реализует ее покупателям, то оно обязано с выручки начислить сумму НДС в бюджет. При этом следует учесть ту долю налога, которая уже уплачена опосредованно — через поставщиков. Поэтому в налоговом учете организации при приемке материальных ценностей (работ и услуг) надо уделять внимание отражению выделенного и (или) оплаченного НДС.

Для учета НДС, приобретаемого вместе с материалами, используется счет 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”, а для применения вычетов уплаченной суммы и расчетов с бюджетом по НДС — счет 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Для того чтобы получить обобщенную картину по учету НДС в разных режимах приобретения материальных ресурсов и вариантах налогообложения, рассмотрим общий пример закупки комплектующих изделий научно-исследовательской организацией.

Пример 30. Организация, занимающаяся НИОКР, в том числе связанными с космическими программами, закупает основные материалы и комплектующие изделия на сумму 47 200 000 руб. Данные активы в прямых расходах выпускаемой продукции (80 000 000 руб.) обычно составляют 50%. Накладные расходы в плановой стоимости НИОКР — 18% (14 400 000 руб., из которых 11% (8 800 000 руб.) — общехозяйственные затраты, а 7% (5 600 000 руб.) — расходы на управление). Договорная цена проекта составляет 123 900 000 руб.

Рассматриваются 4 варианта налогового учета прибыли:

- общий режим, при котором работа организации облагается НДС по ставке 18%;
- случай, когда заказчиком выступает государственный орган и проект не облагается НДС;
- режим, при котором разрешено применять ставку 0% (ст. 164 НК РФ);
- случай, когда при общем режиме налогообложения организация закупает материалы и комплектующие изделия за рубежом.

Проводки по учету НДС и определению условного финансового результата для всех вариантов будут выглядеть следующим образом:

Вариант 1. Общий режим налогообложения

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
60	51	47 200 000	Перечислено поставщикам основных материалов и комплектующих изделий
10	60	40 000 000	Оприходованы материалы и комплектующие изделия
19	60	7 200 000	Учтен НДС по материалам и комплектующим изделиям
68	19	7 200 000	Принят к вычету НДС, оплаченный поставщикам
20	25	8 800 000	Списаны общехозяйственные расходы
90	20	88 800 000	Списаны на реализацию прямые расходы на проект
90	26	5 600 000	Списаны на реализацию затраты на управление проектом
62	90	123 900 000	Предъявлен счет заказчику проекта
90	68	18 900 000	Начислен НДС от реализации
90	99	10 600 000	Определена прибыль от реализации проекта
99	68	2 120 000	Начислен налог на прибыль по ставке 20%
51	62	123 900 000	Получена выручка от заказчика
68	51	11 700 000	Уплачен НДС
68	51	2 120 000	Уплачен налог на прибыль

Чистая прибыль организации при использовании варианта 1, учитываемая на счете 99 "Прибыли и убытки", равна 8 480 000 руб. (6,8% от выручки).

Вариант 2. Проект НДС не облагается

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
60	51	47 200 000	Перечислено поставщикам основных материалов и комплектующих изделий

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
10	60	40 000 000	Оприходованы материалы и комплектующие изделия
19	60	7 200 000	Учтен НДС по материалам и комплектующим изделиям
20	19	7 200 000	Включена в прямые расходы сумма НДС, оплаченная поставщикам
20	25	8 800 000	Списаны общехозяйственные расходы
90	20	96 000 000	Списаны на реализацию прямые расходы на проект
90	26	5 600 000	Списаны на реализацию затраты на управление проектом
62	90	123 900 000	Предъявлен счет заказчику проекта
90	99	22 300 000	Определена прибыль от реализации проекта
99	68	4 460 000	Начислен налог на прибыль по ставке 20%
51	62	123 900 000	Получена выручка от заказчика
68	51	4 460 000	Уплачен налог на прибыль

Чистая прибыль организации при использовании варианта 2 равна 17 840 000 руб. (14,4% от выручки).

Вариант 3. Проект облагается НДС по ставке 0%

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
60	51	47 200 000	Перечислено поставщикам основных материалов и комплектующих изделий
10	60	40 000 000	Оприходованы материалы и комплектующие изделия
19	60	7 200 000	Учтен НДС по материалам и комплектующим изделиям
68	19	7 200 000	Принята к вычету сумма НДС, оплаченная поставщикам
20	25	8 800 000	Списаны общехозяйственные расходы
90	20	88 800 000	Списаны на реализацию прямые расходы на проект

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
90	26	5 600 000	Списаны на реализацию затраты на управление проектом
62	90	123 900 000	Предъявлен счет заказчику проекта
90	99	29 500 000	Определена прибыль от реализации проекта
99	68	5 900 000	Начислен налог на прибыль по ставке 20%
51	62	123 900 000	Получена выручка от заказчика
68	51	5 900 000	Уплачен налог на прибыль

Чистая прибыль организации при использовании варианта 3 равна 23 600 000 руб. (19% от выручки).

Вариант 4. Общий режим налогообложения, материалы и комплектующие приобретаются за рубежом

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
60	52	40 000 000	Перечислено зарубежным поставщикам основных материалов и комплектующих изделий
10	60	40 000 000	Отражена таможенная стоимость материалов и комплектующих изделий
76	52	2 000 000	Уплачена таможенная пошлина (5%)
10	76	2 000 000	Включена сумма таможенной пошлины в стоимость материалов и комплектующих изделий
19	68	7 560 000	Начислен НДС для уплаты на таможне
68	51	7 560 000	Уплачен НДС на таможне
68	19	7 560 000	Принят к вычету НДС, уплаченный на таможне
20	25	8 800 000	Списаны общехозяйственные расходы
90	20	90 800 000	Списаны на реализацию прямые расходы на проект
90	26	5 600 000	Списаны на реализацию затраты на управление проектом
62	90	123 900 000	Предъявлен счет заказчику проекта

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
90	68	18 900 000	Начислен НДС от реализации
90	99	8 600 000	Определена прибыль от реализации проекта
99	68	1 720 000	Начислен налог на прибыль по ставке 20%
51	62	123 900 000	Получена выручка от заказчика
68	51	11 340 000	Уплачен НДС
68	51	1 720 000	Уплачен налог на прибыль

Чистая прибыль организации при использовании варианта 4 равна 6 880 000 руб. (5,6% от выручки).

Результаты анализа данных вариантов могут быть использованы при решении вопросов налогового планирования и управления прибылью организаций.

Особенного внимания заслуживает учет НДС при импорте товаров, так как становятся актуальными вопросы международного учета и результаты торговой деятельности.

В целях повышения оперативности учетной информации и ее адаптации к положениям международного учета целесообразно выделять на уровне синтетических и аналитических счетов дополнительные субсчета и субконто для разграничения учетной информации, содержащейся на счетах, относительно операций, облагаемых по различным налоговым ставкам.

Представляется рациональным выделение на счете 19 “НДС по приобретенным ценностям” субсчетов для обособленного отражения НДС по экспорту. На счете 19 следует выделить два субсчета:

- 19 субсчет “НДС по товарам (расходам), предназначенным для перепродажи как внутри страны, так и на экспорт”;
- 19 субсчет “НДС по товарам (расходам), предназначенным для экспорта”.

Когда организация приобретает товар (осуществляет расходы, связанные с покупкой), оно принимает к учету НДС по

приобретенным ценностям, по дебету счета 19 субсчет "НДС по товарам (расходам), предназначенным для перепродажи как внутри страны, так и на экспорт".

Если в течение отчетного месяца организации становится известно, какая часть товаров пойдет на экспорт, то следует перенести часть суммы со счета 19 субсчет "НДС по товарам (расходам), предназначенным для перепродажи как внутри страны, так и на экспорт" в дебет счета 19 субсчет "НДС по товарам (расходам), предназначенным для экспорта". Если организация решила экспортировать часть товаров уже в следующих налоговых периодах, когда НДС по ним уже принят к вычету, то бухгалтеру следует его восстановить следующим образом: по дебету счета 19 субсчет "НДС по товарам (расходам), предназначенным для экспорта" в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам субсчет НДС.

Одним из объектов обложения НДС является реализация, которая определяется по моменту перехода права собственности. В соответствии с МСФО 18, реализация осуществляется в момент передачи основных рисков и выгод. При возникновении разницы между этими моментами появляется разница между выручкой по отечественным правилам учета и объектом обложения НДС.

В соответствии с МСФО возможно более раннее признание в составе активов основных средств и материально-производственных запасов. При переходе на МСФО организация на основании п. 1 ст. 172 НК РФ сможет принять к вычету НДС, относящийся к материально-производственным запасам в пути и к активам, не относящимся к основным средствам по правилам отечественных стандартов, но признаваемым основными средствами по правилам МСФО.

Таким образом, в предложенной автором методике учета НДС по принципам МСФО акцент сделан на взаимосвязь норм налогового законодательства с информационными потоками аналитического учета для оценки эффективности внешнеэкономической деятельности организации.

39. Регистры налогового учета по налогу на добавленную стоимость

Аналитические регистры налогового учета представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, которые предназначены для накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

В ст. 169 НК РФ закреплена обязанность налогоплательщика НДС вести такие налоговые регистры, как журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж. При этом порядок их ведения установлен постановлением Правительством РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 "Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Тем не менее, список налоговых регистров остается открытым. Система налогового учета НДС на предприятии должна быть организована им самостоятельно и закреплена в учетной политике для целей налогообложения. Таким образом, организациям предоставлено право свободного формирования используемых им налоговых регистров.

Смыслом составления налоговых регистров по НДС является повышение рациональности и достоверности формирования показателей налоговой декларации.

Так, книга продаж является источником информации для формирования таких налоговых показателей, как исчисленная налоговая база и сумма НДС (стр. 210 разд. 3 налоговой декларации по НДС).

Согласно редакции от 11 мая 2006 г. № 283 постановления Правительства РФ "Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость" при необходимости внесения изменений в книгу продаж составляется дополнительный лист за налоговый период, в

котором был зарегистрирован счет-фактура, до внесения в него исправлений. На основании дополнительного листа книги продаж составляется уточненная налоговая декларация. В дополнительном листе книги продаж делаются две записи: первая запись аннулирует счет-фактуру, которую необходимо исправить, т. е. его итоги вычитаются из общего итога за налоговый период, вторая запись — исправленный счет-фактура прибавляется к общему итогу. Дополнительный лист книги продаж не может уменьшать налоговую базу по НДС, так как случаи возврата товара должны оформляться куплей продажей и отражаться в книге продаж у покупателя и книге покупок у продавца. Случаи арифметических ошибок должны выявляться в течение 5 дней и не влиять на общий итог за налоговый период.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется как разница между начисленной суммой налога и суммой налоговых вычетов. Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцом. Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронном виде. Счета-фактуры составляются в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у контрагентов совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком. Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Счет-фактура, составленный в электронном виде, подписывается электронной цифровой подписью руководителя организации либо иных лиц, уполномоченных на это приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенно-

стью от имени организации, индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно п. 5 ст. 169 НК РФ в счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должны быть указаны:

- порядковый номер и дата составления счета-фактуры;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- наименование валюты;
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

— страна происхождения товара (в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация);

— номер таможенной декларации (в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация).

В счете-фактуре, выставляемом при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, должны быть указаны:

- порядковый номер и дата составления счета-фактуры;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- номер платежно-расчетного документа;
- наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав;
- наименование валюты;
- сумма оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок.

С 1 октября 2011 г. появилось новое понятие “корректировочный счет-фактура”. Корректировочные счета-фактуры выставляются в случае изменения цены или тарифа, а также при уточнении количества или объема отгруженных товаров. Перед составлением корректировочного счета-фактуры продавец должен уведомить покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав. Для принятия вычета НДС по корректировочному счету-фактуре уведомление должно быть оформлено документально в виде дополнительного соглашения, приложения к договору или иного документа, подтверждающего факт согласия или уведомления покупателя (п. 13 ст. 171 и п. 10 ст. 172 НК РФ).

Продавец выставляет корректировочный счет-фактуру не позднее пяти дней со дня документального подтверждения согласия или факта уведомления покупателя об изменении уже совершенной поставки (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Обязательные реквизиты корректировочного счета-фактуры отличаются от реквизитов счетов-фактур, выставляемых при отгрузке или предоплате (п. 5.2 ст. 169 НК РФ). Так, в корректировочном счете-фактуре обязательно указываются:

- наименование “корректировочный счет-фактура”;
- порядковый номер и дата составления счета-фактуры, по которому изменяется стоимость отгруженных товаров;
- наименование отгруженных товаров, цена которых изменяется или количество которых уточняется, и единица их измерения (при возможности ее указания);
- количество (объем) отгруженных товаров до и после его уточнения;
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) без учета НДС до и после ее изменения (в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом НДС);
- стоимость всего количества отгруженных товаров по счету-фактуре без НДС до и после внесенных изменений;
- сумма налога, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок до и после изменения стоимости отгруженных товаров;
- стоимость всего количества отгруженных товаров по счету-фактуре с учетом НДС до и после изменения их стоимости;
- разница между показателями счета-фактуры, по которому осуществляется изменение стоимости отгруженных товаров, и показателями, исчисленными после изменения их стоимости. Если стоимость отгруженных товаров уменьшается, то разница между суммами НДС, исчисленными до и после изменения, указывается с отрицательным знаком.

Таким образом, появилась возможность выставлять “отрицательные” корректировочные счета-фактуры. Принять к вычету положительный или отрицательный корректировочный счет-фактуру можно не позднее трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры.

В результате увеличений стоимости получается положительный корректировочный счет-фактура. Продавец должен увеличить налоговую базу того периода, в котором была осуществлена отгрузка (п. 10 ст. 154 НК РФ), т. е. если отгрузка и увеличение стоимости произошли в разные налоговые периоды, то составляется дополнительный лист книги покупок. В дополнительном листе не будет сторнировать счет-фактура отгрузки, а будет вписываться только положительный корректировочный счет-фактура. Таким образом, если в периодах, следующих за отгрузкой, стоимость изменится, организация должна будет представить в инспекцию уточненную декларацию и доплатить НДС. Пени в данном случае не начисляются (ст. 11, 75 НК РФ). Если увеличение стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, услуг произошло в одном налоговом периоде с отгрузкой, но в разных месяцах, то продавец включит положительный корректировочный счет-фактуру отдельной строкой в книгу продаж того же налогового периода, а дополнительный лист книги продаж не заполняется, так как общий итог книги продаж за налоговый период не сформировался.

В результате уменьшений стоимости получается отрицательный корректировочный счет-фактура.

Продавец включает отрицательный корректировочный счет-фактуру в книгу покупок, отражая суммы со знаком «плюс», и тем самым принимает налог к вычету в размере суммы разницы между НДС, исчисленным со стоимости до и после уменьшения (п. 1 ст. 169, п. 13 ст. 171 НК РФ). Таким образом, общее правило, что дополнительный лист книги продаж не может уменьшать налоговую базу по НДС, сохраняется.

Составление книги покупок позволяет достоверно определить величину налоговых вычетов (стр. 340 разд. 3 налоговой декларации по НДС).

При необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. В отличие от дополнительного листа книги продаж, в дополнительном листе книги покупок делается одна запись — аннулирующая.

Тем самым уменьшается общая сумма налоговых вычетов и увеличивается общая сумма НДС за налоговый период. Организация должна составить уточненную налоговую декларацию, доплатить НДС и пени. Исправленный счет-фактура включается в книгу покупок за налоговый период, в котором исправлена ошибка.

Таким образом, дополнительный лист книги покупок всегда приводит к доначислению налога на добавленную стоимость.

Покупатель включает в книгу покупок положительный корректировочный счет-фактуру так же, как и любой другой полученный счет-фактуру. Тем самым сумма НДС принимается к вычету в размере разницы между налогом, исчисленным со стоимости отгруженных товаров до и после увеличения (п. 13 ст. 171 НК РФ).

Отрицательный корректировочный счет-фактура приводит к восстановлению в бюджет НДС в размере разницы между суммами налога со стоимости отгруженных товаров до и после уменьшения. Восстановление сумм НДС осуществляется покупателем в книге покупок в соответствии с подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ в налоговом периоде, на который приходится наиболее ранняя из следующих дат:

— дата получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), полученных имущественных прав;

— дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при изменении в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

Таким образом, у организации возникает необходимость документально доказать налоговой инспекции, в каком налоговом периоде получены документы и счета-фактуры. Это могут быть конверт письма с почтовым штемпелем или регистрационный номер и дата поступления корреспонденции в журнале-регистрации входящих документов. Если у организации нет документального подтверждения поступления документов на уменьшение стоимости приобретенных товаров либо коррек-

тировочного счета-фактуры, то необходимо восстанавливать суммы НДС в том налоговом периоде, к которому относятся или дата подписания соглашения, или приложения к договору, или дата иного документа, уведомляющего покупателя об уменьшении стоимости приобретенных товаров, работ, услуг.

В дополнение к книге покупок в организациях представляется целесообразным формировать аналитические налоговые регистры, что позволит точно и быстро определить величину показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и даст возможность проверяющим службам (налоговым инспекторам, аудиторам и т. д.) проследить за правильностью процесса формирования налоговых обязательств перед бюджетом по НДС.

С этой целью нами были сформированы следующие аналитические налоговые регистры по НДС:

- форма НДС № 1 “Формирование вычета НДС по приобретенным товарам, работам, услугам” (приложение 2);
- форма НДС № 2 “Формирование вычета НДС по импорту” (приложение 3);
- форма НДС № 3 “Формирование НДС с предоплаты” (приложение 4);
- форма НДС № 4 “Формирование НДС по экспорту” (приложение 5).

Первый налоговый регистр — “Формирование вычета НДС по приобретенным товарам, работам, услугам” — призван сформировать сумму обоснованного вычета сумм НДС, уплаченных налогоплательщиком при приобретении им товаров, работ, услуг на территории РФ.

В основу формирования регистра заложены требования, предъявляемые налоговым законодательством для признания данного вычета обоснованным:

- 1) наличие счета-фактуры с выделенной обособленно суммой НДС;
- 2) использование приобретенных товаров, работ, услуг для перепродажи или в процессе производственной деятельности;
- 3) обязательное оприходование товаров, работ, услуг на баланс организации.

Основанием для заполнения регистра служит документ, необходимый для подтверждения налогового вычета: счета-фактуры поставщика. Следовательно, при условии заполнения всех граф регистра мы можем проставить в графе “Сумма вычета” сумму законодательно обоснованного налогового вычета.

Итоговый показатель графы “Сумма вычета” регистра № 1 является показателем стр. 220 разд. 3 налоговой декларации по НДС.

Порядок заполнения регистра № 1 “Формирование вычета НДС по приобретенным товарам, работам, услугам” (приложение 2) рассмотрим на примере, заполнив регистр за март 2011 г.

Прежде всего в регистр переносятся сведения аналогичного регистра за прошлый месяц, которые были представлены по графе 12 “НДС, переходящий на следующий месяц”.

Графа 2 “Поставщик” содержит данные о наименовании поставщика.

Графа 3 “Дата оприходования товаров (работ, услуг)” соответствует дате составления приходного ордера М 4.

Графы 4, 5, 6, 7 “Получение счета-фактуры” содержат данные о номере и дате полученного счета-фактуры и об указанной в нем сумме (в том числе НДС).

Графы 8, 9, 10 “Оплата товаров, работ (услуг)” содержат информацию о номере и дате платежного поручения на оплату поставщику и сумму, уплаченную по нему (в том числе НДС).

Так, согласно счету-фактуре № 200416525 28.02.2011 г. были получены товары от ОАО “Кировоградский завод твердых сплавов”, счет-фактура получен от поставщика по почте только 17 марта 2011 г. Следовательно, сумма НДС по приобретенным товарам может быть представлена к вычету за март 2011 г., о чем свидетельствует запись в регистре в стр. 1.

23 февраля 2011 г. согласно счету-фактуре № 200418163 бухгалтер предприятия оприходовал товар, счет-фактура получен 23 марта 2011 г. В стр. 2 и 3 графы “Сумма вычета” нашли отражение суммы подтвержденного вычета.

4 марта 2011 г. согласно счету-фактуре № 200511100 был оприходован товар, счет-фактура не получен в данном месяце.

це. Величина НДС по приобретенным товарам отражается в стр. 12 графы “НДС, перенесенный на следующий месяц” регистра, что означает, что данные стр. 12 будут переноситься в регистр в последующие месяцы до тех пор, пока сумма НДС не отразится в графе “Сумма вычета”.

В итоговой строке графы 11 “Сумма вычета” сформировался показатель вычета НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, который нашел отражение в налоговой декларации по НДС по стр. 220.

Графа 12 содержит суммы НДС по приобретенным работам и услугам, которые пока не могут быть предъявлены к вычету в связи с отсутствием счета-фактуры или ненадлежащим его оформлением, но будут переноситься в регистры следующих месяцев до тех пор, пока не будут оформлены в соответствии со ст. 169 НК РФ и постановлением Правительства РФ № 914.

Второй регистр “Формирование вычета НДС по импорту” (приложение 3) предназначен для формирования показателя обоснованного вычета налога, уплаченного налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Заполнение регистра происходит на основании документов, являющихся базой подтверждения законности произведенного вычета:

- внешнеэкономический договор;
- счет поставщика;
- грузовая таможенная декларация;
- документ, подтверждающий оплату НДС на таможне.

Каждой импортной сделке отведена отдельная строка, и по итогам месяца формируется величина совокупного налогового вычета НДС по импорту.

Порядок заполнения регистра рассмотрим на примере. Заполним регистр за февраль 2011 г. (приложение 3). В данном месяце организация провела одну операцию по импорту оборудования.

В графу 2 “Поставщик/Договор” необходимо занести наименование поставщика, номер и дату договора, заключенного с поставщиком импортируемого оборудования.

В графу 3 “Номер и дата счета-фактуры поставщика” за-носим соответствующие сведения.

В графе 4 “Оплата таможен (платежный документ)” отра-жаем номер и дату платежного документа, подтверждающего оплату налога.

Графы 5 “Номер и дата ГТД” и 6 “Сумма НДС (графа 47 ГТД)” содержат номер полностью оформленной грузовой та-моженной декларации, дату, указанную на штампе “Выпуск разрешен”, и сумму налога, отраженную в графе 47 таможенной декларации. Следует обратить внимание на то, что каждому виду импортируемых товаров отводится отдельная страница в декларации, а в регистр № 2 необходимо занести общую сумму НДС по всем товарам.

В итоговой строке графы 7 регистра № 2 “Сумма вычета” отразится сумма НДС, предъявляемая предприятием к вычету на основе собранного пакета подтверждающих документов и отраженная в строке “Сумма налога, уплаченная налогоплатель-щиком при ввозе товаров на таможенную территорию Россий-ской Федерации, подлежащая вычету” — 76 917 руб.

В итоговой строке графы 7 “Сумма вычета” сформировался показатель вычета НДС по импорту, который нашел отражение в налоговой декларации по НДС по стр.270.

Графа 8 “НДС, переходящий на следующий месяц” пред-назначена для отражения сумм налога по импортированным товарам, которые нельзя в данном месяце отнести к вычету в связи с отсутствием каких-либо оправдательных документов (например, полностью оформленной ГТД).

Регистр № 3 “Формирование НДС с предоплаты” предна-значен для формирования суммы начисления НДС и вычета по налогу, начисленному и уплаченному предприятием с сумм предварительных платежей, подлежащих вычету после даты реализации соответствующих товаров или возврата предоплаты покупателю (приложение 4).

Каждая строка регистра предусмотрена для отражения одной операции по получению предоплаты. Итак, в графах 2–6 отразится информация по получению предоплаты.

В графе 5 регистра должна отразиться уплата НДС с предоплаты в бюджет. Итоговая сумма графы 5 за месяц должна сформировать показатель стр. 150 налоговой декларации по НДС (для ставки НДС — 18/118) или стр. 140 (для ставки НДС — 10/110). В том случае, если товар был реализован в том же налоговом периоде, что и получена предоплата, то НДС с предоплаты можно сразу поставить к вычету, не производя его уплату в бюджет.

В графе 6 указывается месяц и сумма налога, уплаченного в бюджет.

В графах 7–9 регистра находит отражение информация об отгрузке товара в счет полученной предоплаты.

В графах 10–11 регистра следует отразить операцию по возврату денежных средств (предоплаты), если возврат имел место.

Таким образом, заполнив регистр с учетом особенностей операции по каждой полученной предоплате, мы в графе 12 “Сумма вычета” сможем определить сумму НДС с предоплаты, подлежащую вычету на законных основаниях в отчетном месяце.

Сумма вычета накопительным итогом за месяц должна сформировать показатель стр. 300 налоговой декларации по НДС.

Если организация реализует товары, облагаемые разными ставками НДС 10% и 18%, то необходимо формировать два регистра: один для ставки 10/110, второй для ставки 18/118.

Теперь заполним регистр № 3 за май 2011 г. В этом периоде в организации была проведена одна операция по отгрузке товара в счет полученной предоплаты.

В графах 2 “Покупатель/договор, номер и дата” и 3 “Сумма предоплаты по договору” указывается покупатель, номер договора, дата подписания договора, сумма предоплаты, предусмотренная в договоре, так как согласно п. 12 ст. 171 и п. 9 ст. 172 НК РФ вычет сумм налога, произведенного на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении предоплаты, возможен только при наличии документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм предоплаты и при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

В графе 4 “Платежное поручение/Сумма предоплаты” указываем согласно платежному поручению № 235 от 3 марта 2011 г.

получение денежных средств от покупателя ОАО “ППГХО” в качестве предоплаты.

В графе 5 “Сумма НДС с предоплаты” рассчитываем величину НДС к начислению по расчетной ставке 18/118.

В графе 6 “Уплата НДС с предоплаты (платежный документ)” необходимо указать месяц, сумму (номер и дату платежного документа), подтверждающего оплату налога в бюджет. В организации в марте 2011 г. имело место превышение суммы вычетов над суммой налога к начислению, которое необходимо указать в графе 5.

В графах 7–9 “Отгрузка в счет предоплаты” указываем номер и дату счета-фактуры, в соответствии с которым были отгружены товары в счет предоплаты, общую сумму по счету и сумму НДС по данным счета-фактуры.

Далее в графу 12 “Сумма вычета” можно занести величину НДС по товарам, отгруженным в счет предоплаты. Так как в данном месяце не было больше операций по получению предоплаты и отгрузке в счет предоплаты, то сумму 9815 руб. графы 12 регистра № 3 можно занести в стр. 300 налоговой декларации по НДС.

Учет реализации товаров за пределы Российской Федерации имеет свои особенности.

Экспорт — таможенный режим, при котором товары (работы, услуги) вывозятся за пределы России без обязательства об их ввозе обратно. Покупателем экспортного товара должна быть обязательно иностранная фирма. Если товары проданы российской компании, такая операция экспортом не является.

Согласно подп. 2.1–2.8 п. 1 ст. 164 НК РФ установлен закрытый перечень услуг, связанных с экспортом и импортом товаров, которые облагаются НДС по нулевой ставке.

Перевозка экспортируемых и импортируемых товаров облагается в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ по нулевой ставке НДС. Такие же правила применяются и к организации перевозки, погрузке, перегрузке этих товаров, а также к иным подобным работам и услугам. Международной перевозкой товаров признается перевозка автомобильным, железнодорожным,

воздушным и водным транспортом, пункт отправления или назначения которой находится за пределами РФ. К международным перевозкам также относятся услуги по предоставлению (подаче) под погрузку железнодорожного подвижного состава, поскольку данная деятельность является неотъемлемой частью перевозочного процесса. А предоставление в аренду железнодорожного подвижного состава облагается НДС по ставке 18%.

К международным перевозкам также относятся транспортно-экспедиционные услуги (например, участие в переговорах, оформление документов, прием и выдача грузов). Нулевая ставка по таким услугам применяется, если их оказывают на основании договора транспортной экспедиции. Если же транспортно-экспедиционные услуги, оказанные на основании иных договоров (например, договора перевалки, затарки, вытарки, перетарки экспортно-импортных грузов), а также не связанные с международной перевозкой, то услуги облагаются НДС по ставке 18%.

Экспортом признаются работы, выполняемые организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов, а также оказываемые ими услуги. К таким услугам относятся:

- транспортировка нефти и нефтепродуктов от пункта отправления на территории РФ до ее границы либо до пункта перевалки, расположенного на территории РФ;
- перевалка и перегрузка нефти и нефтепродуктов, вывозимых за пределы РФ.

Применить нулевую ставку смогут только российские компании, осуществляющие деятельность в сфере транспортировки нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам, и лишь на основании определенных договоров с определенными лицами.

Услуги по организации транспортировки природного газа трубопроводным транспортом облагаются по нулевой ставке НДС, если их оказывает собственник магистральных газопроводов на основании отдельного договора.

Экспортом признаются услуги организации по управлению единой национальной электрической сетью по передаче элек-

троэнергии, поставка которой осуществляется из электроэнергетической системы РФ в электроэнергетические системы иностранных государств. Нулевая ставка применяется, только если контракт на оказание этих услуг заключен с российским лицом.

Экспортно-импортными признаются работы по перевалке товаров, перемещаемых через границу РФ, которые выполняются российскими организациями в морских и речных портах, а также услуги по хранению таких товаров. При этом в товаросопроводительных документах должен быть указан пункт отправления или назначения, находящийся за пределами территории РФ.

Работы и услуги облагаются НДС по нулевой ставке независимо от даты помещения товаров на территории РФ под соответствующие таможенные процедуры (выпуск для внутреннего потребления, таможенный транзит и др.). Такие разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 03.02.2011 № 03-07-08/33, от 29.12.2010 № 03-07-08/375.

По нулевой ставке НДС облагается переработка товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на территории РФ.

Экспортом признается предоставление железнодорожного подвижного состава для перевозки экспортируемых товаров и вывозимых из России продуктов переработки (подп. 2.7 п. 1 ст. 164 НК РФ). Данные услуги могут оказывать российские налогоплательщики-собственники и арендаторы подвижного состава. При этом нулевая ставка применяется, если пункт отправления и пункт назначения перевозки находятся на территории России.

Необходимо обратить внимание, что аналогичные услуги предусмотрены подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ (об этом было сказано выше). Однако в соответствии с этой нормой предоставление железнодорожного подвижного состава облагается НДС по нулевой ставке, если состав используется для международной перевозки товаров. Другими словами, пункт отправления или пункт назначения транспортируемого имущества должны находиться за пределами РФ. При этом не имеет значения, экспортируются товары или импортируются.

А вот согласно подп. 2.7 п. 1 ст. 164 НК РФ предоставление железнодорожного подвижного состава облагается НДС по нулевой ставке в случае, если по территории России перевозится именно экспортируемый товар (а также вывозимые продукты переработки). Если же по территории России перевозится импортируемый товар, данные услуги облагаются НДС по ставке 18%.

С 1 октября 2011 г. в п. 1 ст. 164 НК РФ появился новый подп. 9.1. В соответствии с ним работы (услуги) по перевозке (транспортировке) товаров через территорию России, выполняемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте, облагаются по ставке 0%. При этом пункты отправления или назначения могут располагаться как на территории иностранного государства, не являющегося членом Таможенного союза, так и в Белоруссии или Казахстане. Кроме того, нулевая ставка НДС применяется к работам (услугам), непосредственно связанным с перевозкой или транспортировкой указанных товаров. Стоимость всех работ (услуг), перечисленных в подп. 9.1 п. 1 ст. 164 НК РФ, выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте, должна быть отражена в перевозочных документах.

С 1 октября 2011 г. в перечень услуг, облагаемых НДС по ставке 0%, внесено еще одно дополнение. Данная ставка применяется в отношении товаров (работ, услуг), которые реализуются для официального использования международными организациями (их представительствами), осуществляющими деятельность на территории России. Перечень таких организаций, в отношении которых применяется ставка 0%, устанавливает МИД России совместно с Минфином России (подп. 11 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Нулевая ставка НДС применяется к работам, выполняемым организациями внутреннего водного транспорта, и оказываемым ими услугам при условии, что данные действия выполняются в отношении экспортируемых товаров при их перевозке в пределах территории РФ из пункта отправления до пункта выгрузки или перегрузки на морские суда либо иные виды транспорта.

Организации, осуществляющие экспорт товаров, работ, услуг, определяют дату реализации товаров двумя способами:

1) как последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, необходимых для обоснования применения ставки 0%;

2) как дату фактической отгрузки товаров, если полный пакет документов не собран на 181-й день с даты таможенного оформления грузовой таможенной декларации

Чтобы применить нулевую ставку НДС, необходимо подтвердить реальный экспорт товаров. Для этого необходимо согласно ст. 165 НК РФ представить в налоговую инспекцию соответствующие документы:

1) Контракт (копия контракта) с иностранным лицом на поставку товаров (припасов) за пределы единой таможенной территории Таможенного союза и (или) за пределы таможенной территории России. Если договор перевозки заключен с организацией, не осуществляющей внешнеэкономическую сделку в отношении перевозимых товаров, то представляется еще один дополнительный документ — копия контракта этой организации с компанией, которая непосредственно осуществляет сделку (подп. 1 п. 3.1 ст. 165 НК РФ).

При осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций, по которым полученный товар не ввозится на территорию РФ, организация представляет документы (их копии), предусмотренные условиями контракта и подтверждающие получение этого товара за границей и его оприходование. Если передача товара осуществляется третьими лицами, то представляются документы (их копии), подтверждающие, что третье лицо передало организации товар во исполнение обязательств иностранного лица по передаче организации товаров по товарообменной (бартерной) операции. Если же контрактом предусмотрено, что товар передает данное (третье) лицо, то дополнительные документы подавать не нужно.

2) Выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного покупателя на счет в российском банке, а также договор поручения, заключен-

ный между иностранным лицом и организацией, осуществившей платеж при поступлении выручки от реализации от третьего лица, и (или) копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление наличных денежных средств от иностранного покупателя, или документы, подтверждающие ввоз и оприходование товаров (работ, услуг) при осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций. С 1 октября 2011 г. из перечня документов, необходимых для подтверждения права применения ставки 0%, выписка банка исключена (ст. 165 НК РФ).

3) Таможенная декларация (ее копия) с отметками российских таможенных органов либо реестр таможенных деклараций, содержащих сведения о фактически вывезенных товарах с отметками таможенных органов, либо реестр таможенных деклараций, содержащих сведения о таможенном оформлении товара в соответствии с таможенной процедурой экспорта с отметками таможенных органов. Отметки таможенных органов Российской Федерации должны быть как минимум две: первая — отметка российского таможенного органа, производившего таможенное оформление товаров в процедуре экспорта, и вторая — органа места убытия, через который товар был вывезен с территории РФ.

При экспорте работ, услуг, выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов, а также природного газа, необходимо предоставлять в налоговый орган полные таможенные декларации (копии) с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза товара. Согласно таможенному законодательству декларант обязан подать одну или несколько надлежащим образом заполненных полных таможенных деклараций на товары, вывезенные за каждый календарный месяц поставки товаров. Полная таможенная декларация должна быть подана не позднее 20-го числа месяца, следующего за календарным месяцем поставки товаров. По мотивированному обращению декларанта таможенный орган продлевает срок подачи полной таможенной декларации на вывозимые товары, но не более чем

до 90 дней. Продление срока подачи полной таможенной декларации не продлевает сроков уплаты причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов. При перемещении товаров через таможенную границу трубопроводным транспортом допускается их периодическое временное декларирование по правилам, установленным таможенным законодательством. Периодическое временное декларирование производится путем подачи временной таможенной декларации. Временная таможенная декларация представляется декларантом на период времени, не превышающий одного квартала, а для природного газа — одного календарного года, не позднее 20-го числа месяца, предшествующего этому периоду.

4) Копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметкой таможенных органов мест убытия, подтверждающей вывоз товаров за пределы территории РФ.

В копии транспортных документов должны быть указаны места разгрузки или погрузки, находящиеся на территории разных государств Таможенного союза (подп. 3 п. 3.1 ст. 165 НК РФ). Перевозка товаров из одной страны Таможенного союза в другую облагается НДС по нулевой ставке согласно правилам Налогового кодекса РФ, если данные услуги оказывает российский налогоплательщик (подп. 5 п. 1 ст. 3 Протокола от 11.12.2009 “О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе”).

Согласно ст. 165 НК РФ предусмотрены особенности формирования комплекта документов в зависимости от вида транспорта, которым перевозится товар.

При вывозе товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза морским или речным транспортом представляются:

- копия поручения на отгрузку товара с указанием порта разгрузки и отметкой российского таможенного органа места убытия “Погрузка разрешена”;
- копия коносамента, морской накладной или любого другого документа, который подтверждает факт приема товара к перевозке и в котором есть графа “Порт разгрузки” с указани-

ем места, находящегося за пределами таможенной территории Таможенного союза.

При вывозе товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза воздушным транспортом представляется копия грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки (перегрузки), находящегося за пределами таможенной территории Таможенного союза.

При вывозе товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза автомобильным транспортом представляется копия СМР — транспортного, товаросопроводительного и (или) иного документа с отметкой российского таможенного органа, подтверждающей вывоз товара за пределы таможенной территории Таможенного союза.

При вывозе товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза железнодорожным транспортом представляется копия транспортного, товаросопроводительного и (или) иного документа с отметкой российского таможенного органа, подтверждающей вывоз товара за пределы таможенной территории Таможенного союза либо помещение товара под таможенную процедуру, предполагающую убытие товара с таможенной территории Таможенного союза.

При экспорте электроэнергии из электроэнергетической системы РФ в электроэнергетические системы иностранных государств предоставляются копии актов об оказании услуг по передаче электрической энергии и (или) иные документы, подтверждающие передачу электрической энергии.

Экспорт товаров осуществляется в соответствии с условиями внешнеторгового контракта. Отличительной чертой экспортных контрактов является возможность применения правовых норм иностранных государств, а также обычаев делового внешнеторгового оборота при установлении даты перехода права собственности на экспортируемые товары.

Стоит особо отметить обязательное наличие банковской выписки в числе оправдательных документов. Если зарубежный покупатель расплатился наличными деньгами, независимо: рублями или валютой, их нужно обязательно зачислить на счет

организации-экспортера, чтобы получить выписку со счета об их зачислении. В противном случае возместить НДС по экспорту не удастся. Такую позицию высказал Президиум Высшего Арбитражного суда в своем постановлении от 04.06.2002 № 1164/01.

Организация обязана представить документы, подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории РФ, если такое незачисление происходит в порядке, установленном валютным законодательством. Это исключение не распространяется на перевалку и хранение в морских и речных портах товаров, перемещаемых через границу РФ (подп. 2.5 п. 1 ст. 164 НК РФ), а также на переработку товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на территории РФ (подп. 2.6 п. 1 ст. 164 НК РФ).

В зависимости от того, когда предприятие соберет документы, необходимые для подтверждения экспорта, определяется дата, когда товары считаются реализованными (т. е. дата, когда НДС надо начислить к уплате в бюджет).

Срок представления документов согласно п. 9 ст. 165 НК РФ составляет 180 календарных дней. При этом момент, с которого данный срок исчисляется, установлен отдельно для каждого конкретного случая. Например, в отношении предоставления железнодорожного подвижного состава для перевозки экспортируемых товаров такой срок исчисляется с даты проставления российскими таможенными органами на транспортных документах отметки, которая подтверждает помещение товаров под таможенную процедуру экспорта. Отметим, что в отношении предусмотренных подп. 2.8 п. 1 ст. 164 НК РФ услуг и работ, которые выполняют организации внутреннего водного транспорта, срок представления подтверждающих документов не установлен. При этом моментом определения налоговой базы для таких работ и услуг является либо день отгрузки (составления соответствующего акта), либо день получения предоплаты (п. 1, 9 ст. 167 НК РФ).

Если организация соберет документы в течение 180 дней после даты таможенного оформления грузовой таможенной декларации, то датой реализации считают последний день квартала, в котором собран полный пакет документов.

Если организация соберет документы в течение 180 дней после даты таможенного оформления грузовой таможенной декларации, то датой реализации считают последний день квартала, в котором собран полный пакет документов.

Если же документы за 180 дней с даты таможенного оформления грузовой таможенной декларации собрать не удастся, то датой реализации считают дату отгрузки (передачи) товаров иностранному покупателю (подп. 1 п. 1, п. 9 ст. 167 НК РФ). В этом случае считается, что организация не подтвердила реальный экспорт и, следовательно, должна заплатить НДС и пени.

В этом случае бухгалтер должен:

1) начислить НДС со всей выручки от продаж товаров по той ставке (10% или 18%), по которой отгруженные товары облагаются в России, а для выполненных работ или оказанных услуг — по ставке 18%;

2) принять к вычету входной НДС, относящийся к затратам на производство и реализацию экспортированных товаров;

3) на 181-й день с даты таможенного оформления грузовой таможенной декларации заплатить начисленный НДС в бюджет;

4) сдать в налоговую инспекцию уточненную декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором товары были фактически отгружены.

Общая схема учета НДС при проведении экспорта отражена на рис. 16.

Начисление НДС с неподтвержденной экспортной выручки отражается в учете аналогично начислению при реализации товаров в России, т. е. по дебету счета 90 субсчет 3 “Налог на добавленную стоимость” и кредиту счета 68 субсчет “Расчеты по НДС”.

По дебету 68 субсчет “Расчеты по НДС” нужно отразить вычеты по затратам на приобретение и продажу экспортированных товаров.

Уплата начисленного НДС в бюджет отразится по кредиту счета 51 “Расчетные счета” и дебету счета 68 субсчет “Расчеты по НДС”.

Начисление налоговых санкций по НДС производится по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по НДС». Уплата пени отражается аналогично уплате самого налога.

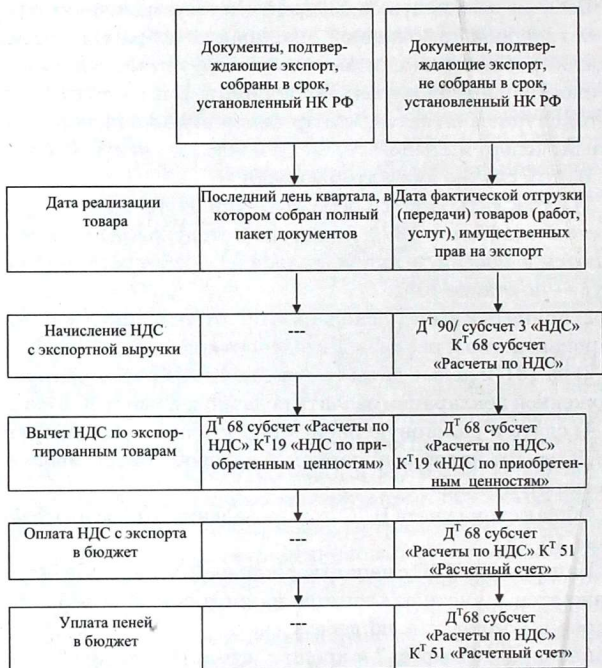


Рис. 16. Общая схема учета НДС при проведении экспорта

Впоследствии, если предприятие в течение 3 лет соберет все необходимые документы и представит их в налоговую инспекцию, уплаченный НДС можно будет вернуть.

Четвертый регистр — «Формирование НДС по экспорту» — предназначен для формирования показателей обосно-

ванного применения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%.

Заполнение регистра происходит на основании документов, являющихся базой подтверждения законности произведенного вычета:

- внешнеэкономический договор (контракт);
- выписка банка;
- грузовая таможенная декларация или реестр таможенных деклараций;
- документ с отметкой пограничных таможенных органов, подтверждающий вывоз товаров за пределы РФ.

Каждой экспортной сделке отведена отдельная строка, и по итогам месяца формируется величина продаж, облагаемых по ставке 0% и величина налогового вычета НДС по экспорту.

Порядок заполнения регистра рассмотрим на примере. Заполним регистр за апрель 2011 г. (приложение 5). В данном месяце организация провела одну операцию по экспорту.

В графу 2 “Покупатель/Договор” необходимо занести наименование покупателя, номер и дату договора, заключенного с покупателем экспортируемого товара.

В графу 3 “Поставщик, номер, дата счета-фактуры поставщика” заносим соответствующие сведения по поставщику экспортируемого товара.

В графе 4 “Оплата (платежный документ)” отражаем номер и дату выписки банка, подтверждающего оплату по контракту.

Графы 5 “номер ГТД или реестр ГТД” и 6 “Сумма по ГТД” содержат номер полностью оформленной грузовой таможенной декларации или реестра таможенных деклараций, дату, указанную на штампе “Выпуск разрешен”, и сумму вывозимого товара за пределы РФ.

В итоговой строке графы 6 “Сумма по ГТД или реестру ГТД” сформировался показатель НДС по экспорту, который нашел отражение в налоговой декларации по НДС в разд. 5 графы 2.

В графе 7 указывается название документа, подтверждающего экспорт товара. Следует обратить внимание на то, что если документ не имеет штампа таможенного органа “Вывоз разрешен”, то его нельзя указывать в графе 7.

В графе 8 указывается сумма вычета НДС, указанная поставщиком в счете-фактуры. В итоговой строке графы 8 регистра № 4 “Сумма вычета” отразится сумма НДС, предъявляемая предприятием к вычету на основе собранного пакета подтверждающих документов.

Графа 9 “181-й день после даты помещения товаров под таможенные режимы” предназначена для отражения срока (числа, месяца, года) окончания подтверждения экспорта, в связи с отсутствием каких-либо оправдательных документов (например, отсутствие оригиналов штампов таможенных органов на ГТД или других документах).

Кроме введения аналитических налоговых регистров в качестве предложения по усовершенствованию налогового учета по НДС в организациях и на предприятиях может быть предложено составление учетной политики для целей налогообложения НДС. Статья 167 НК РФ выставляет требование к составлению учетной политики для целей налогообложения НДС в обязательном порядке.

40. Состав налоговой отчетности

Налоговая реформа в РФ проходит уже много лет. Приняты и вступили в силу большинство глав НК РФ. Реформа ориентирована на реальное снижение налоговой нагрузки на экономику, на сокращение налоговых льгот, на упрощение всей налоговой системы. Достигается этот эффект как за счет резкого сокращения “оборотных” налогов, так и за счет снижения налоговых ставок.

Налоговая система включает следующую структуру налогов:

— восемь федеральных:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;

- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина;
 - три региональных:
- налог на имущество организации;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог;
 - два местных:
- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;
 - четыре специальных налоговых режима:
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на временный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Порядок исчисления всех перечисленных выше налогов, кроме налога на имущество физических лиц, регламентируется НК РФ. Порядок исчисления налога на имущество физических лиц регулируется законами, принятыми до вступления в силу части первой НК РФ. Предстоит принять еще одну главу НК РФ, которая будет регулировать налог на имущество физических лиц. Платежи за пользование природными ресурсами и таможенная пошлина также не вошли в перечень налогов, определенный НК РФ, так как указанные платежи носят неналоговый характер.

Налоговая отчетность — это налоговые декларации, налоговые расчеты, расчет сборов, сведения, справки.

По истечении налогового (отчетного) периода в установленные законодательством сроки налогоплательщик обязан проинформировать налоговый орган о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также сообщить другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. С этой целью в налоговый орган подается налоговая декларация.

В соответствии со ст. 80 НК РФ налоговая декларация — это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и других данных, связанных с расчетом и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу.

Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Налоговые расчеты представляются в налоговые органы в виде расчетов по авансовым платежам, расчетов регулярных платежей за пользование недрами, расчетов по оплате за воду. Расчеты по авансовым платежам представляются за отчетный период по налогу на имущество, единому социальному налогу, страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Расчет сбора представляет собой письменное заявление плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора. Расчеты сбора представляются в налоговые органы в виде сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами водных биологических ресурсов, суммах сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов, или в виде сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира, суммах сбора за пользование объектами животного мира, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченного сбора.

С 2008 г. налогоплательщики обязаны представлять новый вид сведений — сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год. Это связано с тем, что организации, у которых на 1 января 2008 г. среднеспи-

сочная численность работников превысит 100 человек, должны представлять в налоговые органы по месту учета отчетность в электронном виде.

Налоговая отчетность по справкам представляется в виде: справки о рублевых счетах, справки о валютных счетах, справки о дебиторах.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, применительно к конкретному налогу, предусмотренные частью второй НК РФ. Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты), по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

41. Структура налоговых деклараций

Формы налоговой отчетности и порядок их заполнения утверждаются Минфином РФ. Налоговые органы не вправе требовать включать в декларацию сведения, не связанные с исчислением и уплатой налога.

Приказом ФНС РФ от 24 января 2008 г. № ММ-3-13/20@ утверждены Единые требования к формам налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов. В соответствии с Едиными требованиями налоговая декларация должна состоять из следующих составных частей: титульного листа, раздела 1, в котором указываются суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, разделов по расчету сумм налога, разделов (приложений), содержащих данные об отдельных показателях, используемых при исчислении налога (при необходимости).

Каждому показателю декларации соответствует одно поле, состоящее из определенного количества ячеек. В каждом поле указывается только один показатель.

Исключения составляют показатели, значениями которых являются дата или десятичная дробь. Для указания даты используются по порядку три поля: день (поле из двух ячеек), месяц (поле из двух ячеек) и год (поле из четырех ячеек), разделенные знаком "." ("точка"). Для десятичной дроби используются два поля, разделенные знаком "точка". Первое поле соответствует целой части десятичной дроби, второе — дробной части десятичной дроби.

Заполнение полей декларации значениями текстовых, числовых, кодовых показателей осуществляется слева направо, начиная с первой левой ячейки.

Для отрицательных чисел указывается знак "-" ("минус") в первой ячейке слева.

При заполнении полей декларации с использованием программного обеспечения значения числовых показателей выравниваются по правой последней ячейке. При этом в отрицательных числах знак "-" ("минус") указывается в ячейке перед числовым значением показателя.

Заполнение текстовых полей бланка декларации осуществляется заглавными печатными символами.

В случае отсутствия какого-либо показателя во всех ячейках соответствующего поля проставляется прочерк. Прочерк представляет собой прямую линию, проведенную посередине ячейки по всей длине поля.

Если для указания какого-либо показателя не требуется заполнения всех ячеек соответствующего поля, в незаполненных ячейках в правой части поля проставляется прочерк.

Дробные числовые показатели заполняются аналогично правилам заполнения целых числовых показателей. В случае если ячеек для указания дробной части больше, чем цифр, то в свободных ячейках соответствующего поля ставится прочерк.

При подготовке декларации с использованием программного обеспечения при распечатке на принтере допускается отсутствие обрамления ячеек и прочерков для незаполненных

ячеек. Расположение и размеры значений реквизитов не должны изменяться. Печать знаков выполняется шрифтом Courier New высотой 16–18 пунктов.

В верхней части на каждой странице налоговых деклараций организация указывает свой идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код постановки на учет (КПП). У индивидуального предпринимателя ИНН больше на 2 цифры, чем у организации, а поэтому ИНН заполняется слева направо, начиная с первой ячейки, а в последних двух ячейках ставится прочерк. На титульном листе также проставляется код налогового органа — это первые четыре цифры из КПП налогоплательщика.

Типовая форма титульного листа налоговых деклараций по различным видам налогов включает в себя сведения: о виде налоговой декларации (вид налога, по которому она составлена); о налоговом периоде, за который она представлена; основные учетные сведения о налогоплательщике; дата подписания декларации; подпись налогоплательщика — физического лица либо подписи руководителя налогоплательщика — организации, либо уполномоченного представителя, подтверждающие достоверность и полноту сведений, указанных в декларации; расшифровка фамилии, имени и отчества; место печати; номер контактного телефона; количество страниц и подтверждающих документов или их копий. Все эти данные заполняются плательщиком. Если налоговая декларация подписывается уполномоченным представителем, необходимо указывать документ, подтверждающий полномочия представителя налогоплательщика. При этом к декларации прикладывается копия этого документа. На титульном листе есть сведения о представлении декларации, которые заполняет работник налогового органа. Обычно инспектор налоговых органов ставит штамп и свою подпись. В штампе о принятии документов указываются номер налоговой инспекции, дата принятия декларации, расшифровка должности и фамилии сотрудника налоговой инспекции. С учетом специфики конкретного вида налога из титульного листа могут быть исключены отдельные реквизиты, не имеющие значения для данной категории налогоплательщиков.

При представлении в налоговый орган первичной декларации по реквизиту “номер корректировки” проставляется “0--”, при представлении уточненной декларации — указывается номер корректировки (например, “1--”, “2--” и т. д.).

При обнаружении организацией в поданной в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, либо недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, организация представляет в налоговый орган уточненную декларацию.

Уточненная декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому производится перерасчет налоговой базы и суммы налога.

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый период, в котором выявлены ошибки (искажения).

При обнаружении налоговым агентом в поданном им в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет. На титульном листе уточненного расчета по реквизиту “по месту нахождения (учета)” указывается код “231”.

Уточненный расчет должен содержать данные только в отношении тех организаций, в отношении которых обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Приказом ФНС РФ от 24 января 2008 г. № ММ-3-13/20@ утверждены коды, определяющие налоговый и отчетный периоды (табл. 17).

Коды, определяющие налоговый и отчетный периоды

Коды	Наименование
01	Январь
02	Февраль
03	Март
04	Апрель
05	Май
06	Июнь
07	Июль
08	Август
09	Сентябрь
10	Октябрь
11	Ноябрь
12	Декабрь
20	Квартал
21	Первый квартал
22	Второй квартал
23	Третий квартал
24	Четвертый квартал
31	Полугодие
33	9 месяцев
34	Год
35	Январь
36	Январь — февраль
37	Январь — март
38	Январь — апрель
39	Январь — май
40	Январь — июнь
41	Январь — июль
42	Январь — август
43	Январь — сентябрь
44	Январь — октябрь
45	Январь — ноябрь
46	Год
50	Последний налоговый период при реорганизации (ликвидации) организации

Коды	Наименование
51	Первый квартал при реорганизации (ликвидации) организации
52	Полугодие при реорганизации (ликвидации) организации
53	Девять месяцев при реорганизации (ликвидации) организации
99	Иное

При этом коды от 35 до 46 применяют организации, уплачивающие ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли.

В разделе 1 отражается сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет или подлежащая к возмещению из бюджета. Вместе с тем в раздел 1 включаются показатели кода Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО) территорий определенных муниципальных образований, где аккумулируются денежные средства от уплаты налогов, сборов, а также коды видов доходов от уплаты соответствующих налогов, сборов в соответствии с Классификацией доходов бюджетов РФ (КБК — коды бюджетной классификации).

ОКАТО и КБК предназначены для обеспечения достоверности, сопоставимости и автоматизированной обработки информации в разрезах административно-территориального деления и для отдельного учета сумм налога (сбора), пеней и штрафов.

Если код ОКАТО имеет менее одиннадцати знаков, то данный код заполняется слева направо. А в последних незаполненных ячейках проставляются нули.

Разделы декларации по расчету сумм налога должны включать в себя показатели, характеризующие следующие основные элементы налогообложения:

- налоговые базы;
- налоговые ставки;
- сумму налога.

Кроме того, данные разделы могут включать иные показатели, используемые при исчислении соответствующего налога (объект налогообложения, налоговые льготы, налоговые вычеты и другие).

Последовательность расположения показателей, содержащихся в разделах по расчету сумм налога и их состава, должны соответствовать установленным частью второй НК РФ порядку расчета соответствующего вида налога.

Налоговая декларация содержит расшифровку показателей, используемых при определении налоговой базы, налоговых вычетов, налоговых льгот (при необходимости). Указанная расшифровка может содержаться как в разделах по расчету сумм налога, так и в разделах (приложениях), содержащих данные об отдельных показателях, используемых при исчислении налога (в случае наличия значительного количества показателей, составляющих элементы налогообложения). В разделах по расчету сумм налога могут содержаться ссылки на номера соответствующих приложений (строк) разделов (приложений), содержащих данные показателей, используемых при исчислении налога (при их наличии).

Разделы по расчету сумм налога, а также разделы (приложения), содержащие данные об отдельных показателях, используемых при исчислении налога, могут содержать реквизиты для отражения значений отдельных показателей налоговой декларации, исчисленных по данным налогового органа. Указанные реквизиты предусматриваются для тех показателей налоговой декларации, правильность исчисления которых возможно определить при проведении камеральной налоговой проверки, например, посредством истребования у налогоплательщика дополнительных сведений, получения объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налога и т. д.

В налоговых декларациях все значения стоимостных показателей заполняются в полных рублях. Значение показателей менее 50 копеек отбрасываются, а 50 копеек и более округляются до полного рубля. Не разрешается исправление ошибок в налоговых декларациях с помощью корректирующего или иного аналогичного средства. Налоговая декларация должна иметь сквозную нумерацию страниц, начиная с первой страницы титульного листа (напомним, что в налоговой орган подаются только заполняемые налогоплательщиком листы декларации).

Порядковый номер страницы записывается в определенном для нумерации поле слева направо, начиная с первой левой ячейки.

Каждая страница налоговой декларации должна быть подписана налогоплательщиком — физическим лицом либо одним из тех лиц налогоплательщика-организации, который подтверждает достоверность сведений после слов: “достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю” с указанием даты подписания. Титульный лист налоговых деклараций также заверяется печатью организации или печатью индивидуального предпринимателя. При заполнении декларации используются чернила черного, фиолетового или синего цвета. Не допускается скрепление листов декларации, приводящее к порче бумажного носителя.

42. Порядок представления налоговых деклараций

Организации независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного или налогового периода, в котором он производил выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты в установленном порядке.

В зависимости от места нахождения (учета) налогоплательщика приказом ФНС РФ от 24 января 2008 г. № ММ-3-13/20@ разработаны коды (табл. 18).

**Коды вида места представления декларации
в налоговый орган**

Коды	Наименование
111	По месту жительства физического лица
112	По месту жительства физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем
113	По месту жительства физического лица, получавшего доходы от налоговых агентов
114	По месту жительства прочего физического лица
115	По месту постановки физического лица на учет в качестве налогоплательщика
116	По месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в качестве налогоплательщика
120	По месту жительства индивидуального предпринимателя
121	По месту жительства частного адвоката
122	По месту жительства частного нотариуса (занимающегося частной практикой)
123	По месту учета индивидуального предпринимателя
124	По месту жительства члена (главы) крестьянского (фермерского) хозяйства
125	По месту жительства адвоката
126	По месту жительства нотариуса
130	По месту ведения деятельности иностранных граждан и лиц без гражданства
210	По месту нахождения российской организации
211	По месту постановки российской организации на учет в качестве налогоплательщика
212	По месту учета российской организации
213	По месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика
214	По месту нахождения российской организации, не являющейся крупнейшим налогоплательщиком
215	По месту нахождения правопреемника, не являющегося крупнейшим налогоплательщиком
216	По месту учета правопреемника, являющегося крупнейшим налогоплательщиком
217	По месту учета правопреемника, не являющегося крупнейшим налогоплательщиком
219	По месту учета крупнейшего налогоплательщика иностранной организации

Коды	Наименование
220	По месту нахождения обособленного подразделения российской организации
221	По месту нахождения обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс
222	По месту учета обособленного подразделения
223	По месту нахождения (учета) российской организации при представлении декларации по ликвидированному обособленному подразделению
231	По месту нахождения налогового агента — организации
232	По месту нахождения налогового агента — отделения иностранной организации
233	По месту нахождения налогового агента — физического лица
241	По месту нахождения имущества иностранной организации, имеющей имущество, относящееся к отделению иностранной организации
242	По месту нахождения имущества иностранной организации, имеющей иное недвижимое имущество
243	По месту нахождения имущества иностранной организации, имеющей иное движимое имущество
244	По месту нахождения имущества иностранной организации, имеющей иное недвижимое и движимое имущество (если отмечено по кодам 242 и 243)
245	По месту осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство
250	По месту нахождения участка недр, представленного на условиях СРП
260	По месту нахождения транспортного средства
270	По месту нахождения земельного участка
280	По месту нахождения недвижимости
281	По месту нахождения объекта недвижимого имущества
282	По месту учета недвижимого имущества
290	По иному месту нахождения
291	По месту нахождения иного лица
310	По месту осуществления деятельности российской организации
320	По месту осуществления деятельности индивидуального предпринимателя
331	По месту осуществления деятельности иностранной организации через отделение иностранной организации

Коды	Наименование
332	По месту осуществления деятельности иностранной организации через иную организацию
333	По месту осуществления деятельности иностранной организации через физическое лицо
334	По месту осуществления деятельности иностранной организации через физическое лицо
410	По месту постановки на учет в качестве налогоплательщика российской организации
420	По месту постановки на учет в качестве налогоплательщика физического лица
500	По иному месту учета организации в налоговом органе
501	По месту учета — иное
600	По месту установки объекта налогообложения
720	Физическим лицом, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя
730	Нотариусом, занимающимся частной практикой
740	Адвокатом, учредившим адвокатский кабинет
750	Иностраным физическим лицом
760	Иным физическим лицом
770	Главой крестьянского (фермерского) хозяйства

Налоговая декларация представляется в инспекцию по установленной форме на бумаге или в электронном виде. Декларацию можно принести инспектору лично или через уполномоченного представителя. Уполномоченный представитель должен иметь доверенность на право сдачи налоговой отчетности в налоговую инспекцию. Также налоговую отчетность можно направить в виде почтового отправления с описью вложения или передать по телекоммуникационным каналам связи. Согласно п. 3 ст. 80 НК РФ организации, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, представляют налоговые декларации и расчеты только в электронном виде.

Инспектор не вправе отказать в принятии декларации и обязан по просьбе сдающего поставить на копии декларации отметку с указанием даты ее принятия. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи

налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде. После сдачи декларации в электронном виде организация имеет право обратиться в инспекцию с просьбой проставить отметку о сдаче отчетности на распечатанных налоговых декларациях. В этом случае налоговый инспектор обязан на копии декларации поставить штамп с указанием даты принятия.

Приказом ФНС РФ от 24 января 2008 № ММ-3-13/20@ утверждены коды, определяющие способ представления налоговой декларации в налоговый орган (табл. 19).

Таблица 19

Коды, определяющие способ и вид представления декларации в налоговый орган

Коды	Наименование
01	На бумажном носителе (по почте)
02	На бумажном носителе (лично)
03	На бумажном носителе с дублированием на съемном носителе (лично)
04	По телекоммуникационным каналам связи с ЭЦП
05	Другое
06	На съемном носителе с ЭЦП (лично)
07	На съемном носителе с ЭЦП (по почте)
08	На бумажном носителе с дублированием на съемном носителе (по почте)
09	На бумажном носителе с использованием штрих-кода (лично)
10	На бумажном носителе с использованием штрих-кода (по почте)

Днем представления декларации, отправленной по почте, считается дата отправки почтового отправления, если на описи вложения проставлен штамп почтового отделения с указанием даты. При передаче декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата отправки.

Сроки представления налоговых деклараций устанавливаются законодательством о налогах и сборах.

Если налогоплательщик обнаружит, что в поданной им налоговой декларации отражены не все сведения или имеются

ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, он обязан внести в такую декларацию необходимые дополнения и изменения и представить уточненную налоговую декларацию.

Если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока ее подачи, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик может избежать ответственности. Для этого он должен подать измененную декларацию до того момента, когда ошибки и неточности выявят сами налоговые органы либо когда они назначат выездную налоговую проверку.

Если же дополнения и изменения вносятся в декларацию после истечения как срока ее подачи, так и срока уплаты налога, то налогоплательщик избежит ответственности при соблюдении двух условий. Первое — он также должен внести эти изменения до того, как налоговые органы сами найдут ошибки или назначат выездную проверку. И второе — до подачи измененной декларации налогоплательщик должен заплатить недостающую сумму налога и соответствующие ей пени. Возможно представление уточненной налоговой декларации или расчета после проведения выездной налоговой проверки, если по ее результатам не было выявлено нарушений по определению налоговой базы по конкретному налогу.

Уточненная налоговая декларация представляется в налоговой орган в форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. Если нельзя определить период совершения ошибок, то пересчет налоговой базы производится в том налоговом периоде, в котором выявлены ошибки.

Налогоплательщики, не осуществляющие хозяйственных операций и не имеющие объектов налогообложения по одному или нескольким налогам, представляют по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию в налоговую инспекцию по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за

истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

43. Состав и содержание налоговой декларации по налогу на прибыль

Состав и форма налоговой декларации по налогу на прибыль утверждена приказом ФНС России от 15 декабря 2010 г. № ММВ-7-3/730@. В налоговую декларацию по налогу на прибыль входят: Титульный лист (Лист 01); Раздел 1 с тремя подразделами: 1.1, 1.2 и 1.3; Лист 02 с пятью приложениями; Лист 03 с тремя разделами: А, Б, В; Листы 04, 05, 06, 07 и Приложение к налоговой декларации.

Согласно ст. 289 НК РФ плательщики налога на прибыль независимо от наличия у них обязанностей по уплате налога должны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговую инспекцию по месту своего нахождения и месту нахождения каждого филиала налоговые декларации. При этом отчетными периодами по налогу на прибыль являются квартал, полугодие и 9 месяцев. Для тех организаций, которые платят налог ежемесячными авансовыми платежами исходя из фактически полученной прибыли, отчетных периодов одиннадцать: январь, январь-февраль, январь-март, январь-апрель, январь-май, январь-июнь, январь-июль, январь-август, январь-сентябрь, январь-октябрь, январь-ноябрь. Налоговым периодом для всех плательщиков является календарный год.

Декларации по налогу на прибыль представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Приложение 4 к Листу 02 представляется в составе налоговой декларации за I квартал и за год, а за полугодие и 9 месяцев не представляется.

Декларация за отчетный период представляется не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Таким образом, если организация отчитывается ежеквартально по налогу на прибыль, то срок сдачи деклараций за отчетный период — 28 апреля, 28 июля, 28 октября. Если ор-

ганизация отчитывается ежемесячно исходя из фактической прибыли, то срок сдачи наступает 28-го числа каждого месяца. Не сдается декларация только 28 января, так как за налоговый период — год все организации сдают налоговые декларации по налогу на прибыль 28 марта года, следующего за истекшим годом. Следовательно, организация, отчитывающаяся ежемесячно по налогу на прибыль, в январе не сдает декларацию, в феврале сдает за январь текущего года, в марте сдает две декларации: одну за предыдущий год, а другую за январь-февраль текущего года и дальше с апреля ежемесячно.

Налоговые декларации по итогам года (за налоговый период) представляются не позднее 28 марта года, следующего за истекшим годом. Подраздел 1.2 Раздела 1 не включается в состав налоговой декларации за налоговый период.

Если 28-е число приходится на выходной (суббота, воскресенье) или праздничный день, то срок сдачи декларации и уплаты налога на прибыль переносится на первый рабочий день после выходного или праздничного дня.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения или филиалы, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговую инспекцию по месту своего нахождения декларацию в целом по организации с распределением прибыли по подразделениям.

По месту нахождения обособленного подразделения представляется Титульный лист, подразделы 1.1 и 1.2 и Приложение 5 к Листу 02. Количество Приложений 5 к Листу 02 зависит от количества обособленных подразделений и от того, выбрано ли ответственное подразделение для группы обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ. Приложение 5 к Листу 02 заполняется по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению, включая закрытые в текущем налоговом периоде, или по ответственным подразделениям.

Некоммерческие организации, осуществляющие только уставную деятельность, представляют Титульный лист, Лист 02, Лист 07 и Приложение к налоговой декларации.

Негосударственные пенсионные фонды заполняют и представляют Лист 06.

Организации — резиденты особых экономических зон в соответствии с законодательством РФ для исчисления налога на прибыль по пониженной ставке представляют в налоговый орган Титульный лист, Лист 02, Приложения 1 и 2 к Листу 02.

Организации, исполняющие обязанности налоговых агентов, представляют налоговый расчет в составе Титульного листа, подраздела 1.3 Раздела 1 и Листа 03. При этом если организация находится на общем режиме налогообложения, то в Титульном листе по реквизиту “по месту нахождения (учета)” организация указывает код “213” или “214”; если организация перешла полностью на специальные режимы налогообложения или доходы и расходы полностью относятся к игорному бизнесу, то в Титульном листе по реквизиту “по месту нахождения (учета)” организация указывает код “231”.

Лист 03 заполняется к каждому решению о распределении доходов от долевого участия. Если в текущем периоде были выплаты по нескольким решениям, то представляется соответствующее количество Листов 03.

Лист 04 заполняется по каждому виду ценных бумаг при начислении или получении доходов в виде процентов или дивидендов.

Лист 06 заполняется только негосударственными пенсионными фондами.

Лист 07 заполняется и представляется только за год организациями при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений, а за I квартал, полугодие и 9 месяцев не представляется.

Приложение к налоговой декларации заполняется при наличии доходов, не учитываемых при определении налоговой базы и расходов, учитываемых для целей налогообложения по соответствующим кодам, приведенным в Приложении 8.

В обязательном порядке представляются Титульный лист, подраздел 1.1 Раздела 1, Лист 02 и Приложения 1 и 2 к Листу 02.

Подразделы 1.2 и 1.3 Раздела 1, Приложения 3, 4, 5 к Листу 02, Листы 03, 04, 05, 06, 07, Приложение к налоговой декларации включаются в состав налоговой декларации и представляются в налоговую инспекцию, только если организация имеет доходы, расходы, убытки или средства, подлежащие отражению в указанных подразделах, листах, приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом или в его состав входят обособленные подразделения.

На титульном листе в поле “Налоговый (отчетный) период” и в поле “по месту нахождения (учета)” следует проставлять коды из табл. 17 и 18, соответственно.

В поле “Номер корректировки” при заполнении налоговой декларации по сроку впервые проставляется в первой ячейке нуль, а во второй и третьей ячейках проставляется прочерк. При представлении уточненной декларации в поле указывается номер уточненного расчета, т. е. в первой ячейке один, во второй и третьей ячейках проставляется прочерк. Таким образом, законодатель предусмотрел, что в течение трех лет можно сдать девятьсот девяносто девять уточненных расчетов. Но лучше этого не делать, а сразу правильно заполнять налоговую декларацию.

В поле “Представляется в налоговый орган (код)” следует проставлять первые четыре цифры из КПП налогоплательщика.

Код вида экономической деятельности проставляется из Общероссийского классификатора видов экономической деятельности для организаций и индивидуальных предпринимателей (ОК ВЭД).

В поле “Форма реорганизации, ликвидации (код)” следует проставлять код из табл. 20.

Организации, которые рассчитывают авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли или по итогам квартала, заполняют только подраздел 1.1 раздела 1. Здесь отражаются суммы доплаты или переплаты налога за отчетный период. Так, если организация должна доплатить налог, она заполняет строки 040, 070. Если же фирма по итогам отчетного периода переплатила налог, ей следует заполнить строки 050, 080.

**Коды форм реорганизации и код ликвидации организации
(обособленного подразделения)**

Код	Наименование
1	Преобразование
2	Слияние
3	Разделение
5	Присоединение
6	Разделение с одновременным присоединением
0	Ликвидация

Организации, которые перечисляют авансовые платежи ежемесячно в течение квартала, также заполняют подраздел 1.1. Помимо этого они обязаны заполнить подраздел 1.2. В нем отражаются авансовые платежи, которые фирма должна перечислить в следующем после отчетного периода квартале. Эти суммы следует показать по стр. 120–140 и 220–240 подраздела 1.2. Для этого берутся значения по стр. 300 и 310 Листа 02 декларации и делятся на три. Согласно п. 3 ст. 286 НК РФ обязанность заполнять подр. 1.2 Раздела 1 возникает у организаций, которые за предыдущие четыре квартала превысили доходы от реализации в среднем десять миллионов рублей за каждый квартал.

Лист 02 “Расчет налога на прибыль организаций” — это сводный лист, куда переносятся данные из приложений и где определяется итоговая сумма налога к начислению.

В стр. 010 организация показывает общую сумму доходов от реализации. К ним относится выручка от продажи любых товаров (работ, услуг) и имущественных прав в соответствии со ст. 249 НК РФ. Сумма, показанная по стр. 010, переносится из стр. 040 Приложения 1 к Листу 02.

В строке 020 отражается сумма внереализационных доходов, которая переносится из строки 100 Приложения 1 Листа 02.

В строке 030 отражается сумма расходов, связанных с производством и реализацией. Она должна соответствовать значению по строке 130 Приложения 2 Листа 02.

За основными расходами следуют внереализационные, которые указываются в строке 040 и соответствуют сумме строк 200 и 300 Приложения 2 Листа 02.

По строке 050 показывают общую сумму убытка, относящуюся к отчетному периоду и указанную по строке 360 Приложения 3 Листа 02.

Следующая строка — 060 рассчитывается в следующем порядке строки 010, 020 и 050, складываются и из суммы вычитаются строки 030 и 040.

Заполнить Лист 02 можно только после того, как определены доходы и расходы в приложениях к этому листу. Заполнение Приложения 1 “Доходы от реализации” обычно не доставляет проблем, вся сложность связана с Приложением 2 к Листу 02, так как часть расходов, показываемых в Приложении 2 к Листу 02, расшифровывается в Приложении 3 к Листу 02.

В Приложение 2 “Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам” прямые расходы не расшифровываются.

Состав прямых расходов определяется в учетной политике для целей налогообложения. Все они отражаются по одной строке — 010 всеми организациями, кроме организаций, осуществляющих торговлю (оптовую, мелкооптовую и розничную). Для организаций торговли отражение прямых расходов предусмотрено в двух строках 020 и 030. При этом в строке 020 отражается как сумма реализованных товаров, так и сумма прямых транспортных расходов, а в строке 030 — только сумма реализованных товаров. Если организация определяет доходы и расходы кассовым методом, то строки 010, 020, 030 не заполняются, так как организации не подразделяют расходы на прямые и косвенные.

В строке 040 отражаются материальные затраты, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, относящиеся к косвенным расходам. Организации, использующие кассовый метод, в строке 040 показывают всю сумму оплаченных и фактически понесенных расходов, признаваемых для целей налогообложения отчетного периода.

В строках с 041 по 051 Приложения 2 к Листу 02 приводится расшифровка некоторых косвенных расходов. По строке 042 Приложения 2 к Листу 02 указывается сумма амортизационной премии, признаваемой прочим расходом в размере не более 10%, а по строке 043 — не более 30% первоначальной стоимости объектов основных средств (для объектов основных средств, включенных в третью–седьмую амортизационные группы).

По строке 047 Приложения 2 к Листу 02 указываются расходы на приобретение права на земельный участок. В зависимости от способа признания указанных в строке 047 расходов для целей налогообложения по строкам 048–051 приводится их расшифровка.

В строке 052 указываются все виды расходов по научным исследованиям и опытно–конструкторским разработкам, а в строке 053 в том числе выделяется НИОКР, не давший положительный результат.

Строка 060 Приложения 2 к Листу 02 отражает расходы, понесенные по реализации прочего имущества, доходы от реализации этого имущества отражаются по строке 014 Приложения 1 к Листу 02.

По строке 070 Приложения 2 к Листу 02 показываются расходы по движению ценных бумаг только у профессиональных участников рынка ценных бумаг.

В строку 080 Приложения 2 к Листу 02 переносится результат по строке 350 Приложения 3 к Листу 02.

По строке 090 Приложения 2 к Листу 02 указывается убыток прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств.

Выручку от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, полученную обслуживающими производствами и хозяйствами, следует отразить по строке 180 Приложения 3 к Листу 02 декларации. Соответствующая сумма расходов отражается по строке 190 Приложения 3 к Листу 02. Если строка 180 меньше строки 190, то сумма убытка текущего периода по объектам обслуживающих производств и хозяйств отражается по строке 200 Приложения 3 к Листу 02.

Убыток, полученный обслуживающими производствами и хозяйствами, признают следующим образом. Сначала надо

четко определить, каковы условия деятельности обслуживающих производств и хозяйств: что за услуги (а с 1 января 2006 г. также и выполненные работы) организация оказывает, какова их стоимость и т. д. Затем эти условия сравнивают с деятельностью организаций, для которых этот бизнес является основным. Если они соответствуют коммерческим условиям, то всю сумму убытка можно учесть в текущем периоде. Причем убыток уменьшает прибыль, полученную от основной деятельности. Его показывают в строке 200 Приложения 3 к Листу 02. Однако эта процедура в НК РФ четко не разъяснена. И как показывает практика, бухгалтеры чаще поступают с таким убытком иначе, а именно: самостоятельно определяют срок списания, лишь бы он не превышал 10 лет. И убыток списывают за счет прибыли, полученной от самих обслуживающих производств и хозяйств. Прибыль и убыток, полученный по обслуживающим производствам и хозяйствам, рассчитывается отдельно от других видов деятельности организации, в соответствии со ст. 275.1 НК РФ. При этом налоговая база определяется в целом по всем объектам обслуживающих производств и хозяйств.

В таком случае сумма убытка текущего года не будет учитываться для целей налогообложения текущего периода и будет показываться по строке 201 Приложения 3 к Листу 02. В случае получения прибыли обслуживающими производствами и хозяйствами в следующем году сумма убытка прошлых лет (но не более 10 предыдущих лет) учитывается для целей налогообложения и будет показываться по строке 090 Приложения 2 к Листу 02.

По строке 100 Приложения 2 к Листу 02 отражается убыток от реализации амортизируемого имущества текущего периода.

Выручка от реализации амортизируемого имущества отражается по строке 030 Приложения 3 к Листу 02. Остаточная стоимость и расходы на продажу — по строке 040 Приложения 3. Результат от реализации амортизируемого имущества показывается по двум строкам: прибыль — строка 050 Приложения 3 к Листу 02, убыток — строка 060 Приложения 3 к Листу 02. Убыток от реализации амортизируемого имущества образуется,

если выручка от продажи основного средства (за вычетом НДС) меньше его остаточной стоимости и расходов по реализации. Убыток от реализации амортизируемого имущества признать сразу для целей налогообложения нельзя. Убыток включается в расходы в течение периода, который равен разнице между сроком полезного использования объекта и фактическим сроком его службы у продавца (п. 3 ст. 268 НК РФ). Начинать списывать убыток надо со следующего месяца после продажи имущества. Таким образом, вся сумма убытка от реализации амортизируемого имущества показывается по строке 060 Приложения 3 к Листу 02, а часть этого убытка, которая уменьшает налогооблагаемый доход отчетного периода, записывается по строке 100 Приложения 2 к Листу 02.

По строке 110 Приложения 2 к Листу 02 показывается сумма убытка от реализации права на земельный участок, относящаяся к расходам текущего периода.

Цена реализации права на земельный участок отражается по строке 240 Приложения 3 к Листу 02, а по строке 250 — сумма невозмещенных затрат, связанных с приобретением права на земельный участок. Результат от реализации по каждому земельному участку определяется отдельно. Если получен убыток, то сумма отражается по строке 260 Приложения 2 к Листу 02. Весь убыток от реализации права на земельный участок в текущем периоде признать нельзя. Убыток включается равными долями в течение срока, установленного в учетной политике для целей налогообложения, и фактического срока владения этим участком. Поэтому из строки 260 Приложения 3 к Листу 02 в строку 110 Приложения 2 к Листу 02 будет переноситься только та часть суммы убытка, которая соответствует доле текущего периода.

По строке 120 Приложения 2 к Листу 02 показывается сумма надбавки, уплаченная покупателем предприятия как имущественного комплекса, относящегося к текущим расходам.

Цена приобретения предприятия как имущественного комплекса отражается по строке 300 Приложения 3 к Листу 02. Стоимость чистых активов предприятия, приобретенного как имущественный комплекс, отражается по строке 310 Приложе-

ния 3 к Листу 02. Если цена приобретения больше, чем стоимость чистых активов предприятия, то получается наценка, уплаченная покупателю — строка 320 Приложения 3 к Листу 02.

Сумму наценки признать в налоговом учете сразу нельзя. Со следующего месяца после государственной регистрации права собственности на имущественный комплекс сумма наценки признается ежемесячно в размере $1/60$ и отражается уже не в Приложение 3, а по строке 120 Приложения 2 к Листу 02.

Общую сумму расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль, нужно отразить в строке 130 Приложения 2 к Листу 02, а затем перенести в строку 030 Листа 02.

Сумму всей начисленной за отчетный (налоговый) период амортизации по основным средствам и нематериальным активам надо указать по строке 131 Приложения 2 к Листу 02 для организаций, выбравших линейный метод начисления амортизации, по строке 132 в том числе выделяется сумма амортизации по нематериальным активам. Для организаций, выбравших нелинейный метод, вся сумма амортизации отражается по строке 133 Приложения 2 к Листу 02 и по строке 134 в том числе выделяется сумма амортизации по нематериальным активам.

В строке 135 Приложения 2 к Листу 02 проставляется код метода начисления амортизации, отраженный в учетной политике для целей налогообложения: 1 — линейный метод; 2 — нелинейный метод. Линейный метод начисления амортизации можно применять к любой из десяти амортизационных групп. Нелинейный метод нельзя применить в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих с восьмой по десятую амортизационные группы вне зависимости от установленного в учетной политике метода начисления амортизации (п. 3 ст. 259 НК РФ).

По строкам 200 и 300 Приложения 2 к Листу 02 все организации отражают общую сумму внереализационных расходов. Строка 200 заполняется организациями вне зависимости от применяемого метода определения выручки от реализации. При этом организации, применяющие кассовый метод, по данной строке отражают показатели при наличии фактически понесенных

расходов. Со строки 201 по 206, а также по строкам 301 и 302 некоторые виды внереализационных расходов расшифровываются. При этом показатель по строке 200 должен быть больше или равен сумме строк с 201 по 206, а показатель по строке 300 должен быть больше или равен сумме строк 301 и 302.

Так, по строке 203 Приложения 2 к Листу 02 показывается убыток от уступки права требования, относящийся к расходами текущего периода. Если дата уступки права требования третьему лицу наступила после срока платежа, указанного в договоре о реализации товара (работ, услуг), то в текущий период в налоговом учете можно включить 50% от суммы убытка на дату уступки права требования и 50% — по истечении 45 дней с даты уступки права требования. Выручка от реализации права требования после наступления срока платежа отражается по строке 110 Приложения 3 к Листу 02, стоимость реализованного права после наступления срока платежа — по строке 130 Приложения 3 к Листу 02. Убыток от реализации права требования определяется по строке 160 Приложения 3 к Листу 02 (строка 130 минус строка 110). В строке 170 Приложения 3 к Листу 02 показывается либо 50% от строки 160, если дата по истечении 45 дней с даты уступки права требования попадает в другой отчетный (налоговый) период, либо строка 170, равная 160, если обе даты находятся в одном отчетном (налоговом) периоде. Сумма по строке 170 Приложения 3 к Листу 02 переносится в строку 203 Приложения 2 к Листу 02.

Более удобно заполнять приложения декларации в такой последовательности: сначала Приложение 3, потом Приложение 2 и затем Приложение 1. Это позволит перенести итоговые показатели приложений на Лист 02 и определить строку 060 Листа 02, т. е. рассчитать прибыль или убыток от реализации товаров, работ, услуг и внереализационных операций (строка 010 + строка 020 – строка 030 – строка 040 + строка 050).

Строка 100 Листа 02 формирует налоговую базу и определяется как разность строк 060 и 070, 080, 090. Если получается отрицательная величина, то налоговая база равна нулю.

Далее заполняется Лист 05. Этот лист заполняется только в том случае, если организация осуществляла операции с ценными бумагами и эти операции не были отражены в Приложении 3 к Листу 02.

По строке 060 Листа 05 показывается или прибыль по операциям с ценными бумагами (положительная разница строк 040 и 050), или нуль (отрицательная разница строк 040 и 050). Прибыль от реализации ценных бумаг используется на покрытие убытков от реализации ценных бумаг предыдущих периодов, которые показываются по строке 070 Листа 05.

По строке 080 Листа 05 показывается та часть суммы убытков предыдущих периодов, которая будет учитываться для целей налогообложения текущего периода. Убыток по операциям с ценными бумагами покрывается только за счет прибыли от этой же деятельности.

Строка 100 Листа 05 определяется как разность строк 060 и 080. По строке 100 может получиться только прибыль по операциям с ценными бумагами, так как строка 080 не может быть больше 060. Если по строке 100 Листа 05 показывается прибыль, то эта прибыль включается в налоговую базу по налогу на прибыль текущего периода и включается в строку 100 Листа 02.

У организации Листов 05 может быть несколько, так как разным видам операций присвоен свой код:

- код "1" — с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- код "2" — с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- код "3" — с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;
- код "4" — по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации.
- код "5" — с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, заключенным после 1 июля 2009 г., дата завершения которых наступает с 1 января 2010 г.

Негосударственные пенсионные фонды заполняют Лист 06. По строке 530 определяется налоговая база, которая увеличивает общую налоговую базу по строке 100 Листа 02.

По строке 100 Листа 02 показывается налоговая база, определяемая путем вычитания из показателей строки 060 Листа 02 показателей строк 070, 080, 090 Листа 02 и суммированием полученных результатов с показателями строки 100 Листа 05 и строки 530 Листа 06.

Если показатель по строке 100 Листа 02 имеет отрицательное значение, то он указывается со знаком минус.

Следующим заполняется Приложение 4 к Листу 02 в том случае, если у организации есть сумма непогашенных убытков прошлых налоговых периодов. Вся сумма указанных убытков показывается в строке 010 с разбивкой по годам их образования (строки с 020 по 130).

Непогашенный убыток прошлых налоговых периодов может быть учтен для целей налогообложения не больше, чем сумма прибыли текущего периода, используемая для расчета налоговой базы. Налоговая база определяется по строке 140 Приложения 4 к Листу 02 как сумма строк 100 Листа 02.

Если организация имеет непогашенных убытков предшествующих периодов больше, чем сумма по строке 140 Приложения 4 к Листу 02, то она самостоятельно решает, какую часть убытков будет погашать в текущем периоде, но не более налоговой базы, и проставляет выбранную сумму в строку 150, а непогашенный остаток в строку 160. Строка 160 Приложения 4 к Листу 02 определяется как разность строк 140 и 150.

Если организация имеет непогашенных убытков предшествующих периодов меньше, чем сумма по строке 140 Приложения 4 к Листу 02, то в текущем периоде можно погасить всю сумму фактических убытков.

Сумма убытков или части убытков, уменьшающих налоговую базу текущего периода, переносится из строки 150 Приложения 4 к Листу 02 в строку 110 Листа 02.

Теперь организация определила все свои доходы и расходы. Появляется возможность закончить заполнение Листа 02, рассчитать налоговую базу и сам налог на прибыль.

Строка 120 Листа 02 определяется как разница строк 100 и 110 Листа 02. Если показатель по строке 100 Листа 02 имеет отрицательное значение, то по строке 120 указывается ноль. Если показатели по строкам 100 и 110 равны, то налоговая база по строке 120 равна нулю.

Если показатель по строке 100 Листа 02 больше показателя 110, то организация рассчитывает налог на прибыль. При этом налоговая база — строка 120 Листа 02 — умножается на ставку налога на прибыль и получится сумма налога на прибыль. Налог на прибыль распределяется по бюджетам: федеральный — 2% и бюджет субъекта РФ — 18%.

Согласно абзацев 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК РФ налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ — может быть понижена до 13,5%. При этом строки 130 и 170 заполняются организациями, относящимися к отдельным категориям налогоплательщиков, которые в соответствии с законами субъектов РФ применяют пониженные ставки налога на прибыль.

Строка 180 Листа 02 определяется как сумма строк 190 и 200, полученная сумма делится на 100.

Строка 190 Листа 02 определяется путем умножения строк 120 и 150, полученное произведение делится на 100.

Строка 200 Листа 02 по организациям, не имеющим обособленные подразделения и не имеющим право на пониженную ставку, определяется путем умножения строк 120 и 160, полученное произведение делится на 100.

Строка 200 Листа 02 по организациям, не имеющим обособленные подразделения и имеющим право на пониженную ставку, определяется по формуле: строка 200 = (строка 120 - строка 130) × строка 160 + (строка 130 × строка 170), полученная сумма делится на 100.

Организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ производят по отдельному расчету в Приложениях 5 к Листу 02 в разрезе обособленных подразделений или ответственных подразделений для обособленных подразделений, находящихся на территории

одного субъекта РФ. Строка 200 Листа 02 складывается из суммы строк 070 всех заполняемых Приложений 5 к Листу 02.

По строке 210 Листа 02 определяется как сумма строк 220 и 230.

По строкам 220 и 230 указываются суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период по федеральному бюджету и бюджетам субъектов РФ соответственно.

При этом порядок определения строк 220 и 230 зависит от того, как уплачивает налог на прибыль организация.

Для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи, строка 220 определяется как сумма строки 190 декларации за предыдущий отчетный период данного налогового периода и суммы ежемесячных авансовых платежей, причитавшихся к уплате 28-го числа каждого месяца последнего квартала отчетного периода.

Для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, в строку 220 переносится сумма строки 190 декларации за предыдущий отчетный период. При этом отчетный период — ежемесячный нарастающим итогом.

Для организаций, уплачивающих авансовые платежи только по итогам квартала, строка 220 заполняется следующим образом:

- за I квартал строка 220 не заполняется;
- за полугодие в строку 220 переносится сумма строки 190 декларации за I квартал;
- за девять месяцев в строку 220 переносится сумма строки 190 декларации за полугодие;
- за год в строку 220 переносится сумма строки 190 декларации за девять месяцев.

Организации, не имеющие обособленных подразделений, рассчитывают строку 230 в том же порядке, как и строку 220.

Организации, имеющие обособленные подразделения, показатель строки 230 в целом по организации должен быть равен сумме показателей строк 080 всех Приложений 5 к Листу 02.

По строке 240 Листа 02 показывается сумма налога на прибыль, которая выплачена за пределами РФ и в целях устранения

двойного налогообложения зачтена в установленном ст. 311 НК РФ порядке в уплату налога на прибыль в Российской Федерации за отчетный период. По строкам 250 и 260 дается расшифровка строки 240 по бюджетам.

По строке 270 сумма налога на прибыль к доплате в федеральный бюджет определяется в виде разницы строки 190 и суммы строк 220 и 250, если показатель строки 190 превышает сумму строк 220 и 250.

По строке 271 сумма налога на прибыль к доплате в бюджет субъекта РФ определяется в виде разницы строки 200 и суммы строк 230 и 260, если показатель строки 200 превышает сумму строк 230 и 260. При этом по организации, не имеющей обособленных подразделений, строки 270 и 271 должны соответствовать строкам 040, 070 подраздела 1.1 Раздела 1 декларации.

По строке 280 сумма налога на прибыль к уменьшению в федеральный бюджет определяется в виде разницы суммы строк 220 и 250 и строки 190, если показатель строки 190 меньше суммы строк 220 и 250.

По строке 281 сумма налога на прибыль к уменьшению в бюджет субъекта Российской Федерации определяется в виде разницы суммы строк 230 и 260 и строки 200, если показатель строки 200 меньше суммы строк 230 и 260. При этом по организации, не имеющей обособленных подразделений, строки 280 и 281 равны соответственно строкам 050 и 080 подраздела 1.1 Раздела 1 декларации.

Организации, имеющие обособленные подразделения, сумму налога на прибыль к доплате или к уменьшению в бюджет субъекта РФ по месту нахождения этих обособленных подразделений исчисляют в Приложении 5 к Листу 02 и отражают по соответствующим строкам Листа 02.

По строке 290 Листа 02 сумма определяется как разница между суммой исчисленного налога на прибыль за отчетный период, отраженной по строке 180, и суммой исчисленного налога на прибыль, указанной по такой же строке 180 Листа 02 декларации за предыдущий отчетный период. Если такая разница отрицательна или равна нулю, то ежемесячные авансовые

платежи не осуществляются. Показатель строки 290 Листа 02 равен сумме показателей строк 120, 130, 140, 220, 230, 240 подраздела 1.2 Раздела 1.

По строкам 300 и 310 указываются суммы ежемесячных авансовых платежей в федеральный бюджет и в бюджет субъекта Российской Федерации, которые рассчитываются аналогично расчету показателя по строке 290. По срокам уплаты ежемесячные авансовые платежи в указанные уровни бюджетов распределяются равными долями в размере одной трети суммы платежа на квартал. Если сумма платежа не делится по трем срокам уплаты без остатка, то остаток прибавляется к ежемесячному авансовому платежу по последнему сроку уплаты.

По организациям, имеющим обособленные подразделения, сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта РФ по месту нахождения этих обособленных подразделений, определяется в целом по организации и должна быть равна сумме строк 120 и 121 всех Приложений 5 к Листу 02.

Строки 290–310 Листа 02 не заполняются: в декларации за налоговый период; организациями, уплачивающими только квартальные авансовые платежи; налогоплательщиками, перешедшими на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли.

Строки 320–340 Листа 02 заполняются в налоговой декларации за девять месяцев, и в них указывается сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в I квартале следующего налогового периода. Сумма ежемесячных авансовых платежей на I квартал принимается равной сумме ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в IV квартале, кроме случаев, когда по подразделу 1.2 Раздела 1 заполняются две страницы. Поле “Квартал, на который исчислены ежемесячные авансовые платежи (код)” заполняется в налоговых декларациях за девять месяцев, только когда в состав декларации включаются две страницы подраздела 1.2 Раздела 1 с кодами “21” (I квартал) и “24” (IV квартал) в связи с отличием суммы ежемесячных авансовых платежей на I квартал следующего налогового периода от суммы ежемесячных авансовых платежей на IV квартал

текущего налогового периода (закрытие обособленных подразделений, реорганизация организаций и т. п.).

Строки 320–340 заполняются также в налоговой декларации за одиннадцать месяцев организациями, уплачивающими авансовые платежи ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли, при переходе их с начала следующего налогового периода на общий порядок уплаты налога и на квартальную сдачу налоговой декларации (п. 2 ст. 286 НК РФ).

Сельскохозяйственные товаропроизводители, уплачивающие налог на прибыль по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, уплачивающие налог на прибыль, отдельно заполняют Лист 02 (код “2” по реквизиту “Признак налогоплательщика”) по деятельности, связанной с реализацией произведенной указанными организациями сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, и отдельно Лист 02 по иным видам деятельности, осуществляемой указанными организациями (код “1” по реквизиту “Признак налогоплательщика”).

В аналогичном порядке заполняются Листы 02 резидентами особых экономических зон. При этом Лист 02 по иным видам деятельности с кодом “1” по реквизиту “Признак налогоплательщика” резидентами особых экономических зон заполняется только по строку 200 включительно. Показатели строк 180, 190, 200 Листа 02 с кодом “1” включаются в показатели таких же строк Листа 02 с кодом “3”.

44. Совершенствование налоговой отчетности по налогу на прибыль

С 1 января 2012 г., если ФНС России по результатам проверки соответствия цен, применяемых в контролируемых

сделках, рыночным ценам доначислила одному из участников сделки налоги, другой участник контролируемой сделки вправе скорректировать свои налоговые обязательства (п. 1 ст. 105.18 НК РФ). Так, если продавцу был доначислен налог на прибыль в результате увеличения облагаемых доходов, покупатель вправе уточнить свои обязательства по налогу на прибыль, увеличив свои расходы по данной контролируемой сделке. В Налоговом кодексе РФ такая корректировка налоговых обязательств получила название “симметричная корректировка”.

Симметричную корректировку можно провести только после того, как лицо, привлеченное к ответственности, исполнило соответствующее решение ФНС России в части недоимки (п. 2 ст. 105.18 НК РФ). Для этого необходимо получить уведомление о возможности симметричных корректировок. Данный документ ФНС России обязана направить в течение одного месяца с момента погашения недоимки. Если же решение ФНС России обжалуется в судебном порядке, уведомление будет направлено только после вступления в силу судебного акта (п. 4 ст. 105.18 НК РФ).

Симметричную корректировку отражают в том налоговом периоде, в котором она была произведена. Для применения симметричных корректировок не осуществляется корректировка регистров налогового учета и первичных документов (п. 3 ст. 105.18 НК РФ).

Симметричная корректировка производится на основе информации, содержащейся в уведомлении. Организация представляет уточненную декларацию по итогам проведения симметричных корректировок. В результате организация получает право на возврат налога в виде зачета или возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога.

Если впоследствии решение о доначислении налога одному из участников сделки будет изменено или отменено, а другие участники сделки уже произвели симметричную корректировку, то другие участники сделки обязаны произвести соответствующую обратную корректировку. Обратная корректировка производится также на основании уведомления налоговых органов. Организация обязана в течение одного месяца представить

уточненную декларацию по итогам проведения обратных корректировок. Пени в отношении сумм налога, подлежащих уплате в бюджет на основании обратных корректировок не начисляются и не взимаются (п. 8 ст. 105.18 НК РФ).

Совершенствование налоговой отчетности предполагает введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций.

В настоящее время для организаций, входящих в единую группу или холдинг с высокой степенью участия, невозможно консолидировать налоговые обязательства по налогу на прибыль организаций, хотя фактически управление финансовыми потоками организаций — участников холдингов из единого центра означает наличие единой налоговой базы для всех участников. Препятствия для формальной консолидации обязательств по налогу на прибыль для участников холдинга создают стимулы для применения различных косвенных инструментов управления налоговыми обязательствами — например, путем использования трансфертных цен по сделкам между организациями-участниками с целью перераспределения финансовых ресурсов.

Для исправления этого недостатка налогового законодательства предлагается внедрить в РФ широко используемый в зарубежных странах институт консолидированной налоговой отчетности при исчислении группой компаний своих обязательств по налогу на прибыль. При применении данных норм налогоплательщики, входящие в состав группы, могут суммировать финансовый результат в целях налогообложения.

Консолидированной группой предлагается признавать добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора в целях консолидации обязанностей по уплате налога на прибыль. При этом в состав группы включаются компании, прямо или косвенно принадлежащие материнской компании на основании критерия в виде минимальной доли участия. Организации-участники одной консолидированной группы налогоплательщиков не могут входить в другие консолидированные группы налогоплательщиков.

В состав консолидированной группы не могут включаться организации, являющиеся резидентами особых экономических зон, а также организации, применяющие специальные налоговые режимы.

Предполагается, что кредитные организации могут формировать консолидированную группу налогоплательщиков исключительно с участием других кредитных организаций, страховые организации — исключительно с участием страховых организаций, негосударственные пенсионные фонды — исключительно с участием негосударственных пенсионных фондов, профессиональные участники рынка ценных бумаг — исключительно с участием профессиональных участников рынка ценных бумаг.

В консолидированную группу налогоплательщиков не могут одновременно входить организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, страховые и кредитные организации, а также негосударственные пенсионные фонды и организации, не являющиеся кредитными, страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами или профессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту налогового учета участника группы, который в соответствии с договором является налогоплательщиком, ответственным за исполнение консолидированных обязанностей группы.

Лицо, ответственное за исполнение консолидированных обязанностей группы, исполняет обязанности группы по представлению деклараций, уплате налога, представляет группу при проведении мероприятий налогового контроля и т. п.

Консолидированная группа налогоплательщиков составляет единую налоговую декларацию, отражающую сведения о консолидированной расчетной базе, определенной в целом по группе, а также о налоговой базе каждого участника группы. Консолидированная расчетная база при этом определяется путем суммирования по установленным правилам налоговой базы по налогу на прибыль всех организаций-участников консолидированной группы налогоплательщиков. В частности, при опреде-

лении консолидированной расчетной базы по налогу на прибыль организаций для участников консолидированной группы в этот показатель не включаются доходы и расходы по операциям между организациями-участниками консолидированной группы налогоплательщиков. Также не учитываются прибыли и убытки от операций между организациями-участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

Система консолидированной отчетности о прибыли группы компаний должна предусматривать порядок учета убытков, формирования резервов, в том числе при изменении состава лиц, формирующих консолидированного налогоплательщика, ликвидации группы и т. д.

При этом распределяться суммы налога на прибыль такого консолидированного налогоплательщика между бюджетами субъектов Российской Федерации будут так же, как в настоящее время распределяется налог, исчисленный в отношении обособленных подразделений, не являющихся юридическими лицами, т. е. пропорционально средней арифметической доле компании в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы.

45. Усовершенствованная система учета налогооблагаемых показателей

Налоговая система в современном государстве является основой его финансовой политики, от четкости и рациональной организации которой зависит в конечном счете экономический рост и потенциал страны, благосостояние и качество жизни населения. Чем стабильнее система налогообложения, тем увереннее чувствует себя субъект хозяйствования: он может заранее и достаточно точно рассчитать, каков будет финансовый результат проекта (сделки, операции) либо его деятельность за определенный период.

Стремление организации обеспечить конкурентоспособность своих товаров и услуг при данной системе налогообложения обуславливает необходимость поиска сбалансированного

уровня платежей, при котором оптимизируются интересы самих организаций и интересы государства.

Считаем необходимым при оценке налогооблагаемой прибыли предприятия принимать во внимание не только налоговые показатели, но и факторы, оказывающие влияние на управление прибылью организации. Для данных целей целесообразно применять систему "Standard-costs", которая позволяет учитывать те факты, которые будут происходить, а не то, что произошло, и обособленно отражать возникшие отклонения. Основная задача данной системы — учет потерь и отклонений в прибыли предприятия с последующей оценкой их влияния на налогооблагаемые показатели.

При учете налогооблагаемых показателей целесообразно проводить оценку влияния внешних и внутренних факторов на их величину (рис. 17).

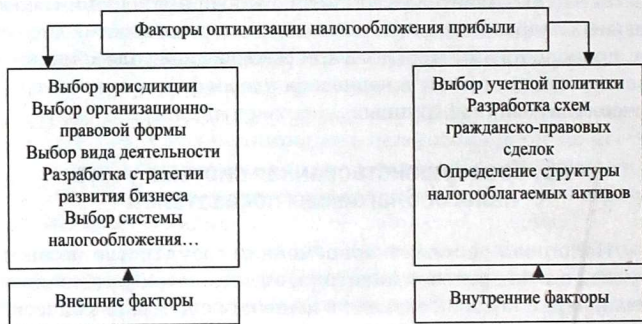


Рис. 17. Факторы оптимизации налогообложения прибыли

Анализ применяемых систем налогообложения, особенности уплаты налогов и их удельный вес в каждой системе, показатели их динамики позволяют разработать на предприятии эффективные методики налоговой оптимизации.

Выделяем четыре группы налогов, которые по-разному влияют на величину финансовых ресурсов предприятия (рис. 18).

К первой группе налогов, находящихся “внутри” себестоимости, относятся единый социальный налог, земельный налог и другие. Уменьшение таких налогов приводит к снижению себестоимости и к увеличению налога на прибыль. В результате эффект от минимизации таких налогов есть, но он частично уменьшается увеличением налога на прибыль.

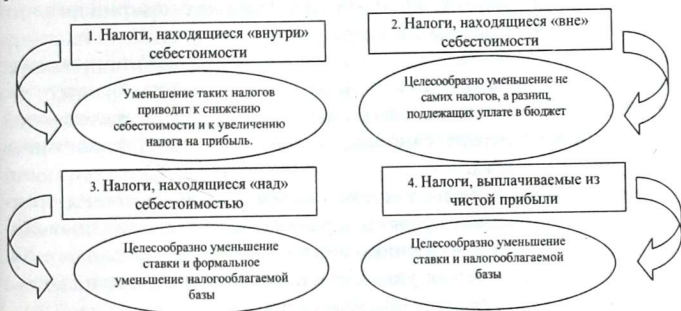


Рис. 18. Предлагаемая классификация налогов для оптимизации налоговой нагрузки предприятия

Ко второй группе налогов, находящихся “вне” себестоимости, относится налог на добавленную стоимость. Для этой группы в целях их оптимизации необходимо уменьшать не сами налоги, а разницу, подлежащую уплате в бюджет. Так, сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммой начисленного налога и суммой налоговых вычетов. В этой связи очень важен выбор контрагентов, с которыми работает организация, так как если партнер не является плательщиком НДС, то организация при приобретении товаров, работ, услуг не сможет применить метод зачета и со всей стоимости приобретения будет обязана заплатить налог, что значительно увеличивает налоговую нагрузку организации.

К третьей группе налогов, находящихся “над” себестоимостью, относится налог на прибыль. Для минимизации данных налогов целесообразно уменьшение ставки и формальное

уменьшение налогооблагаемой базы. Уменьшение ставки может производиться путем замены лица юридического на физическое лицо, а также применение менее налогооблагаемой юрисдикции. Формальное снижение налогооблагаемой базы возможно за счет увеличения налогов “внутри” себестоимости. При осуществлении оптимизации налогообложения важно не уменьшать величину какого-либо налога, а стремиться к улучшению финансового положения организации в целом.

К четвертой группе относятся налоги, выплачиваемые из чистой прибыли. Оптимизация таких налогов базируется на уменьшении ставки и налогооблагаемой базы. Налоги этой группы, как и третьей, наиболее сильно уменьшают финансовые ресурсы организации.

Налоговые органы уделяют пристальное внимание организациям, в отношении которых выявлены налоговые правонарушения в ходе проведенного анализа, а также организациям, участвующим в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств.

Следует разделять понятия “минимизация налоговых обязательств” и “оптимизация налоговой нагрузки”.

Минимизация налоговых платежей — это законный или незаконный способ уклонения от уплаты налогов. Незаконный способ — это участие в схемах, скрывание своих налоговых обязательств и представление в налоговые органы заведомо ложной информации. Этот способ ведет к уголовной ответственности руководящих лиц организации.

Законный способ основан на использовании налоговых льгот, спорных и нерешенных вопросов, существующих в налоговом законодательстве. Однако использование налоговых льгот требует осуществления постоянного налогового контроля со стороны налоговых органов, а решение спорных вопросов обычно осуществляется в судебном порядке, что увеличивает налоговые риски организации.

Таким образом, минимизация налоговых платежей увеличивает налоговые риски, вероятность включения в план налоговых проверок.

Оптимизация налоговой нагрузки — это организационные мероприятия в рамках действующего законодательства РФ, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных договорных взаимоотношений с целью увеличения денежных потоков компании и уменьшения налоговых рисков.

Оптимизация налоговой нагрузки — это только часть более крупной — главной — задачи, стоящей перед системой управления организацией.

Цель оптимизации состоит не в уменьшении какого-нибудь налога как такового, а в увеличении всех финансовых ресурсов организации. Реализация этой цели невозможна без налогового планирования.

Налоговое планирование означает совокупность плановых действий, объединенных в единую систему, направленных на максимальный учет возможностей оптимизации налоговой нагрузки в рамках общего стратегического планирования организации.

Результат от проведения оптимизации налогообложения зависит от многих факторов: начиная с построения организационно-правовой модели бизнес-процесса до размещения предприятия в зонах льготного налогообложения. При этом особое внимание уделяется выбору наиболее выгодного варианта учета с точки зрения роста доходов организации или снижения затрат.

В соответствии с положениями гл. 25 НК РФ под прибылью понимается разница между суммой полученных доходов и величиной произведенных расходов. В связи с чем общие подходы к оптимизации налога на прибыль заключаются либо в максимальном увеличении величины расходов, либо в выведении части поступлений из разряда налогооблагаемых доходов. Основные из них следующие:

1. Использование в налоговом учете нелинейного метода начисления амортизации по основным средствам приведет к увеличению амортизационных сумм, учитываемых в качестве расходов при налогообложении.

2. К снижению налогооблагаемой прибыли приведет использование в качестве списания материально-производственных

запасов методом ЛИФО. Этот метод предполагает, что в производство первыми отпускаются материально-производственные запасы, приобретенные организацией последними.

3. По возможности использовать в своей деятельности лизинговое оборудование. Если оборудование находится на балансе организации, то может быть использован специальный коэффициент 3 для амортизационных отчислений, причем как для целей бухгалтерского, так и налогового учета. Если договор лизинга заключается на три года, то использование в налоговом учете специального коэффициента позволит получить минимальную прибыль от лизинга (доходы от лизинговой деятельности уменьшаются на сумму начисленной амортизации) (п. 10 ст. 264 НК РФ).

4. С помощью договоров на возвратный лизинг организация может свое же оборудование получить в лизинг и тем самым использовать в своей работе все преимущества лизинга, указанные выше.

5. Если у организации имеется амортизируемое имущество, используемое в режиме круглосуточной работы, необходимо оформить первичные документы, включающие в себя перечень данного имущества и места их эксплуатации, и применять по такому имуществу специальный коэффициент для амортизации, равный 2 (ст. 259 НК РФ).

6. Закрепление в учетной политике положения о том, что налогоплательщик включает в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (30% — с третьей по седьмую амортизационную группы) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 258 НК РФ, также позволит увеличить состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

7. При получении имущества безвозмездно рассмотреть возможность оформления передачи такого имущества от акцио-

неров (участников), чья доля в капитале общества превышает 50%. В противном случае возникает налогооблагаемый доход в соответствии со ст. 251 НК РФ.

8. Для обоснования наличия имущества (не предназначенного на продажу) в помещениях организации можно рассмотреть возможность документального оформления поступления такого имущества по основаниям, предусмотренным ст. 251 НК РФ или иными договорами (например, договором ответственного хранения). Это позволит избежать включения стоимости имущества в состав внереализационных доходов как излишков, выявленных в ходе инвентаризации.

9. Обосновать любые затраты, направленные на извлечение дохода, особенно привычные для деятельности организации. Действие данного пункта рассмотрим на примере швейного производства. В соответствии со ст. 213 ТК РФ медицинские осмотры, оплачиваемые за счет средств работодателя, возможны лишь в отношении некоторых категорий работников, а именно:

- работников, занятых на тяжелых работах и на работах с вредными и (или) опасными для жизни условиями труда;
- работников, деятельность которых связана с движением транспорта;
- работников организаций пищевой промышленности, общественного питания и торговли;
- работников водопроводных сооружений;
- работников лечебно-профилактических и детских учреждений;
- лиц в возрасте до 18 лет (ст. 266 ТК РФ).

Работники легкой промышленности в данную категорию работников не включены. Однако если организация докажет, что из-за потери зрения работников участились случаи брака, то расходы организации, связанные с проведенным медосмотром работников, будут обоснованы, направлены на получение дохода, следовательно, организация вправе их учесть в целях исчисления налога на прибыль.

10. В п. 21 ст. 270 НК РФ указано, что расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам

помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Включение в системные положения о персонале (коллективный договор, трудовой контракт, положение о премировании) широких возможностей в части периодичности вознаграждений (единовременные, ежеквартальные, по итогам года) в части условий выплат (производственные результаты, финансовые показатели деятельности предприятия, отсутствие жалоб и нареканий, выполнение функций в необходимые сроки) и в части видов и величины вознаграждений (заработная плата, премии, компенсации и тому подобное) позволит организации учесть такие расходы в качестве расходов на оплату труда (ст. 255 НК РФ). Однако в этом случае возникает необходимость начисления страховых взносов, поэтому с точки зрения оптимизации налогов это не всегда целесообразно.

11. Утвердить критерии отнесения расходов к текущим расходам, а не к расходам, подлежащим учету в будущих периодах. Примером может служить уплата государственной пошлины при процедуре лицензирования.

Суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ, представляют собой в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Датой их признания в налоговом учете (для тех, кто использует метод начисления) является день их начисления. Таким образом, налогоплательщик вправе принять их в состав расходов единовременно.

12. Установить минимально возможный перечень прямых затрат и определить критерий отнесения расходов к косвенным расходам для целей налогообложения.

13. При подписании договоров, по которым организация имеет расходы, по возможности включать в текст договора те виды расходов, которые прямо указаны в гл. 25 НК РФ. В качестве примера можно привести возможность предоставления скидок. Напомним, что понятие "скидка" до сих пор не имеет гражданско-правовой квалификации, поэтому предоставление

таковой должно быть предусмотрено в договоре именно с применением исключительно двух терминов “премия” или “скидка”.

Это позволит продавцу учесть скидку в качестве внереализационных расходов (подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). Следует также отразить условия предоставления скидок в маркетинговой политике.

14. Превратить безнадежные долги в сомнительные для увеличения суммы резерва по сомнительным долгам. Например, получение от должника любого вида документа (протокол, письмо, уведомление), содержащего сведения о том, что должник признает задолженность. В связи с получением такого документа срок исковой давности прерывается и начинается новый (т. е. плюс три года) согласно ст. 203 ГК РФ.

15. Если организация использует метод начисления для целей гл. 25, тогда при заключении договоров с контрагентами по возможности следует использовать договора с особым переходом права собственности (согласно п. 1 ст. 39 НК РФ дате реализации товаров (работ, услуг) соответствует дата перехода права собственности на эти товары (работы, услуги)). В результате чего организация получает “отсрочку” даты признания дохода в налоговом учете.

16. Выбрать наиболее “выгодный” способ уплаты авансовых платежей, предварительно проанализировав закономерность уплаты авансовых платежей в течение предыдущего года.

Чтобы уменьшить размер налоговых обязательств, необходимо проанализировать закономерности уплаты авансовых платежей в течение года:

а) прежде всего необходимо учитывать, что согласно пункту 2 статьи 286 гл. 25 НК РФ с прибыли, полученной в I квартале, уплачивается авансовый платеж в размере ежемесячных авансовых платежей за IV квартал предыдущего года, а затем в течение следующего квартала сумма авансовых платежей за I квартал, деленная на три, является авансовыми платежами налога на прибыль во II квартале;

б) большое значение имеют авансовые платежи по налогу на прибыль в четвертом квартале, так как в I квартале следующего

года ежемесячные платежи уплачиваются в том же размере, что и в последнем квартале предыдущего года. Следовательно, если ежемесячные авансовые платежи в IV квартале велики, то это невыгодно налогоплательщику, так как и в I квартале следующего года будет уплачена такая же сумма ежемесячных авансовых платежей.

Таким образом, налогоплательщику выгодно, чтобы прибыль по итогам девяти месяцев не превышала прибыль по итогам полугодия (или превышение было незначительным).

в) прибыль IV квартала никак не влияет на величину ежемесячных авансовых платежей. Данные по прибыли IV квартала (разница между прибылью по итогам года и прибылью за девять месяцев) не влияют на величину ежемесячных авансовых платежей I квартала.

Таким образом, с точки зрения налогового планирования выгодно, чтобы прибыль именно IV квартала была максимальной. В идеальном варианте, когда налогоплательщик в течение трех кварталов прибыли не имеет, а вся прибыль формируется по итогам последнего квартала, ежемесячные авансовые платежи не исчисляются и не уплачиваются.

Учитывая изложенное выше, можно сформулировать простое правило – прибыль за III квартал должна быть минимальной, а прибыль за IV квартал максимальной.

17. Рассмотреть возможность применения кассового метода для целей налогообложения, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

18. Рассмотреть возможность применения упрощенной системы налогообложения в случае, если доход организации по итогам 9 месяцев года, в котором подается заявление на упрощенную систему, не превышает предельного размера — 45 млн руб. (предельный размер ежегодно подлежит индексации). Данный метод учета наиболее предпочтителен для организаций, работающих с покупателями, для которых не нужен “входной” НДС, например розничная торговля.

19. Использование налогового календаря в работе бухгалтера и финансовых служб для оптимального распределения налоговых платежей во времени, для контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты налоговых платежей, а также предоставления отчетности и предотвращения уплаты пеней за просрочку исполнения обязанности по уплате налога.

Анализ применяемых систем налогообложения, особенности уплаты налогов и их удельный вес в каждой системе, показатели их динамики позволяют разработать на предприятии эффективные методики налоговой оптимизации.

Схема измерения налогооблагаемых показателей прибыли в системе управленческого учета представлена на рис. 19.

Таким образом, необходимость обеспечения эффективного управления деятельностью предприятия в условиях динамично развивающегося налогового законодательства предопределяет создание системы управленческого учета налогооблагаемых показателей.

Существует множество вариантов для управленческого анализа эффективности минимизации налогов. Результативность оптимизации налоговых платежей зависит не столько от самого налога, сколько от финансового состояния предприятия в целом.

Учет для целей налогообложения не содержит механизма контроля и анализа за формированием налогооблагаемой прибыли. Это обуславливает необходимость исследования проблемы гармонизации учетных данных о доходах и расходах бухгалтерского и фискального характера, идентификации принципов ведения учета и исчисления налогооблагаемой прибыли для целей контроля, управления и налогообложения.

В современных условиях хозяйствования роль бухгалтера на предприятии возрастает. Принимая экономическое решение, нельзя обойтись без определения эффективности принятого решения и налоговых последствий после его принятия.

В условиях большой конкуренции и глобализации мировой экономики современное предприятие должно удовлетворять условию гибкости, уметь быстро перестраивать как свою собственную организационную структуру, так и структуру вы-

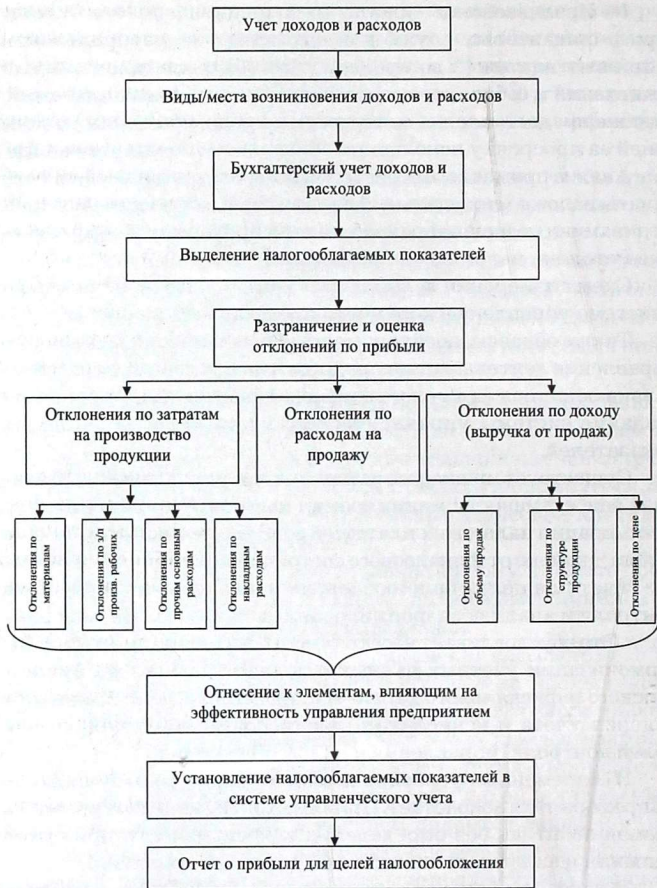


Рис. 19. Система учета налогооблагаемых показателей по отклонениям прибыли, затрат и доходов

пускаемой продукции. Все это требует от менеджмента предприятия принятия быстрых и эффективных решений, что не может осуществиться без обеспечения информацией. В этом менеджеру помогает управленческий учет. Он предоставляет ему информацию о работе структурных подразделений организации, позволяет принимать решения, касающиеся ввода новых и аннулирования старых продуктов из ассортимента выпуска.

Системы бухгалтерского и налогового учета являются неотъемлемой частью системы управления любой организации независимо от организационно-правовой формы, поскольку обязанности вести бухгалтерский учет и подготавливать бухгалтерскую и налоговую отчетность, а также уплачивать налоги закреплены законодательно. Задача повышения эффективности учетных систем предприятий актуальна и по сей день, несмотря на значительные достижения на пути ее решения с момента начала реформирования российской экономики.

Экономический рост организаций невозможен без грамотно построенной системы управления их денежными потоками, финансовыми ресурсами и возможными источниками их формирования. Налоги, являющиеся регуляторами, представляют собой одно из важнейших внешних ограничений финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов и рентабельности собственного капитала.

Успех или неуспех любого хозяйствующего субъекта в значительной степени определяется налоговой нагрузкой на бизнес, которая проявляется не только в рамках управления их финансовыми ресурсами, но и в оптимизации финансовых результатов.

В связи с этим система управленческого учета с присущими ей информационной и контрольной функциями играет основополагающую роль, объединяя в единой информационной системе данные, необходимые для решения указанных задач.

В силу разносторонних запросов на информацию о доходах и расходах со стороны хозяйствующих субъектов и налоговых органов становится необходимым исследование с иных позиций методических и организационных подходов к ведению учета нало-

гооблагаемых показателей как взаимосвязанной системы учетных данных и налогообложения, их контроля, анализа и управления.

Назрела настоятельная необходимость выделения учетной системы для целей налогообложения в отдельное самостоятельное направление экономической науки и практики управления финансами хозяйствующих субъектов, определения его места в системе финансового менеджмента, систематизации накопленных разрозненных теоретических знаний и фрагментарного практического опыта в целях обеспечения устойчивого роста предпринимательской активности и развития экономики страны.

С переходом к условиям рыночной экономики совершенно новые задачи ставятся в системе внутрифирменного управления. Становятся важными экономические, рыночные критерии эффективности, гибкая система управления и соответствующая ей информационная система. Новым словом в управлении стало появление управленческого учета как функционально обособленного направления экономической работы на предприятии, связанного с обеспечением принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Управленческий учет включает в себя установление цели организации, текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, осуществление функций контроля отклонений фактических показателей деятельности организации от плановых, подготовку рекомендаций для принятия управленческих решений. В современных экономических условиях актуальными становятся вопросы применения концептуальных положений системы управленческого учета для обоснования рациональности применяемых схем налоговой оптимизации и методик налогового учета. Таким образом, необходима принципиально новая система управленческого учета для целей налогообложения, основанная на гармонизации учетно-налоговых процессов.

Система управленческого учета для целей налогообложения, направленная на принятие эффективных управленческих решений в области налогообложения, основывается на следующих требованиях:

• *управление затратами.* Затраты организации на создание системы не должны превышать суммы уменьшаемых налогов. Следует также помнить и о том, что помимо затрат на создание и обслуживание требуются и определенные расходы на ликвидацию предприятия. При этом ликвидационные расходы могут значительно превышать первоначальные вложения. Так, например, ни для кого не секрет, что гораздо проще зарегистрировать хозяйственное общество, чем его ликвидировать;

• *легитимность.* Система не должна противоречить российскому и зарубежному законодательству в области учета и налогообложения, недопустимо построение схем оптимизации налогообложения, основанных на коллизиях или “пробелах” в нормативных актах. Если отдельные положения законодательства являются спорными и могут трактоваться как в пользу налогоплательщика, так и в пользу государства, имеется вероятность возникновения в будущем судебных разбирательств либо необходимости доработки схемы, что значительно увеличивает затраты организации и налоговые риски;

• *организация управленческого контроля.* Для достижения желаемого результата необходим хорошо продуманный контроль реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах. Для этого необходима разработка методологии бюджетирования налогов в системе управленческого учета, основанной на элементной модели центров ответственности, позволяющей проводить текущий и последующий контроль исполнения налоговых обязательств;

• *синхронизация юридических и фактических действий в области учета и налогообложения.* Заказчик обязан тщательно планировать предстоящие сделки, интересоваться у исполнителя учредительными документами, постановкой на налоговый учет, выпиской из единого государственного реестра юридических лиц, бухгалтерской и налоговой отчетностью за последний отчетный период с отметкой инспекции о сдаче отчетности, достаточностью материально-технической базы для исполнения подписанного соглашения с целью исключения недобросовестных контрагентов, фирм-однодневок. Это связано с необходимостью

стью соблюдения требований постановления пленума ВАС от 12.10.2006 № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”;

- *добросовестность*. Налоговое бремя не должно перекладываться на контрагента, необходимо осуществлять взаимовыгодное сотрудничество, принимать во внимание интересы независимых поставщиков и покупателей;

- *соблюдение коммерческой тайны*. Любые разработки в системе управленческого учета являются коммерческой тайной. Необходим ограниченный доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых сделок в налогообложении. Для этого отдельные исполнители и структурные единицы, участвующие в общей цепи оптимизации налогообложения, не должны представлять себе картину в целом, а могут руководствоваться только определенными инструкциями локального характера;

- *оценка внутренних и внешних факторов, влияющих на налогообложение*. Это могут быть и постоянные поправки, дополнения и изменения в законодательстве, и просчеты, допущенные в первоначальных планах, и форс-мажорные обстоятельства, и юридические последствия.

Создавая новую учетную систему для получения налоговых выгод, предприятие обязано собрать в полном объеме непротиворечивые документы, составленные на основе достоверных сведений, содержащихся в налоговом и бухгалтерском управленческом учете и отчетности. Иными словами, необходима такая система учета, которая позволила бы эффективно работать организации в рыночной экономике и правильно, своевременно исчислять в оптимальном размере и уплачивать налоги, не нарушая законодательства Российской Федерации. Выделяя понятие “система управленческого учета для целей налогообложения”, можно говорить об интеграции двух учетов: управленческого и налогового. При этом управленческий учет организует внутривозрастные связи на предприятии по сбору любой полезной информации для дальнейшего анализа и планирования управления бизнесом с наибольшей степенью

эффективности, а налоговый учет обеспечивает правильное и своевременное исчисление и уплату налогов в бюджет.

Таким образом, система управленческого учета для целей налогообложения — это система наблюдения, обобщения текущих данных, анализа и оценки полученной информации, необходимой для правильного исчисления и управления налоговыми обязательствами плательщика с целью их планирования и оптимизации.

Мы считаем, что модель оптимизации налогооблагаемой базы должна строиться на принципах системы управленческого учета, направленной на принятие эффективных управленческих решений в области налогообложения (рис. 20).



Рис. 20. Принципы функционирования системы управленческого учета для целей налогообложения

От учета требуется не только констатация и регистрация фактов хозяйственной жизни, под влиянием которых формируются финансовые результаты деятельности организации, но и активное на них воздействие. Основным моментом в решении этих вопросов является постоянное улучшение качества учетной информации, большая ее детализация и повышение оперативности данных. Именно повышение оперативности и аналитичности учета формирования налогооблагаемой прибыли как инструмента информационного обеспечения расчетов с бюджетом по налогу на прибыль в настоящее время является актуальной проблемой в деятельности хозяйствующих субъектов.

Таким образом, управленческий учет очень тесно связан с оптимизацией налогов, так как при разработке схем налогового планирования происходит управление налогооблагаемой базой, т. е. выбирается наиболее выгодный вариант учета с точки зрения роста доходов организации или снижения затрат.

46. Моделирование системы учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учетов

В условиях рынка довольно интенсивно создается новая учетная система, приспособленная для рыночных отношений и способная формировать аналитическую информацию о налоговом поле предприятий — система учета для целей налогообложения. Практика реформирования экономики диктует необходимость искания новых форм организации учета хозяйственной деятельности предприятий. Поэтому формы, организация, методы и техника бухгалтерского и налогового учетов должны непрерывно совершенствоваться, чтобы постоянно и полно соответствовать изменившимся хозяйственным условиям, способствовать минимизации ошибок предпринимательской деятельности, выявлять и предотвращать негативные отклонения в области налогообложения.

В соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ расчет налога на прибыль организация должна производить на основе данных

налогового учета. Он необходим также для обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей в целях контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль.

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

Законодатель предусмотрел различные варианты обобщения информации для целей налогового учета. Для систематизации и накопления информации, например, о доходах и расходах, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль организации, могут быть использованы:

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

Таким образом, налогоплательщик может выбрать одну из моделей налогового учета налога на прибыль с учетом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учета.

Первая модель предусматривает использование самостоятельных аналитических регистров налогового учета, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским (рис. 21).

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

ходимые для правильного определения показателей налоговой декларации.



Рис. 21. Схема формирования показателей налоговой декларации по данным автономного налогового учета

Преимуществом данной модели является то, что она дает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в исчислении налоговой базы, поскольку показатели налоговых регистров формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Взаимодействие двух систем учета при использовании этой модели сводится к минимуму. Общими для бухгалтерского и налогового учета являются лишь данные первичных документов [37].

Вместе с тем такое параллельное ведение двух видов учета требует значительных затрат, связанных с необходимостью создания в организации отдела или группы налогового учета, привлечения высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учетного процесса и вычислительной техники.

В основу второй модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учета. При этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы (рис. 22).

Однако в тех случаях, когда требуется определить стоимость приобретенных материально-производственных запасов или основных средств, учесть убыток от реализации основных средств или по операциям уступки права требования согласно правилам бухгалтерского учета и налогового законодательства либо когда организация выбирает разные способы начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам для целей бухгалтерского и налогового учета, применять комбинированные регистры практически невозможно [31].



Рис. 22. Схема формирования показателей налоговой декларации по данным налогового учета, сформированных в системе учета для целей налогообложения

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

Для гармонизации учетной и налоговой систем, а также для определения рациональности применяемых схем налоговой оптимизации целесообразно использовать элементы управленческого учета.

Управленческий учет играет важную роль в управлении налоговыми обязательствами, так как представляет наиболее полную информацию о деятельности и финансовом состоянии предприятия, поэтому знание бухгалтерского учета необходимо управленческому персоналу в целях эффективной оценки организации налогового планирования.

Внутренняя производственная учетная информация обеспечивает решение внутренних управленческих задач на основе получения оперативной, своевременной и достоверной информации о затратах и результатах в целом по предприятию и на отдельных его участках. Большое значение при этом имеет контроль и управление затратами по отклонениям от планируемых значений.

Реализация системы управления по отклонениям делает возможным регистрацию положительных отклонений от показателя или ликвидацию отрицательных путем анализа причин и принятия обоснованных и своевременных решений. В системе управленческого учета это достигается путем эффективного использования оперативной информации через центры финансовой ответственности и центры затрат на основе управленческого анализа данных производственного учета.

Выделение центров финансовой ответственности позволяет существенно повысить эффективность производственного учета, контроля и управления. По объему полномочий их руководителей и обязанностей — это центры затрат, продаж, дохода, прибыли, капитальных вложений, контроля и управления.

По задачам и функциям центры финансовой ответственности подразделяют на основные и обслуживающие. Для каждого центра ответственности должны быть определены цели и задачи. Необходимо определить, какая информация, с какой периодичностью, куда и кем должна предоставляться. Выделение центров финансовой ответственности предполагает наличие механизма распределения ответственности. Поэтому информация должна предоставляться по иерархическому принципу.

В системе внутреннего производственного учета формируется прежде всего информация об издержках производства,

которые являются одним из основных объектов учета. Издержки группируются и учитываются по видам продукции, местам их возникновения и носителям затрат. В этой связи решающее значение приобретают такие объекты учета затрат, как места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности.

Центр ответственности — это структурный элемент предприятия, его экономический субъект, в пределах которого менеджер несет ответственность за целесообразность понесенных расходов. Руководство предприятия само решает, в каком разрезе классифицировать затраты, насколько детализировать места их возникновения и как их увязать с центрами ответственности.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности. *По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования* центры ответственности подразделяются на три вида:

- центр затрат;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

В *центрах затрат* контролируются, как правило, только их расходы. Их основной целью является минимизация затрат.

В *центрах прибыли* менеджер контролирует не только затраты, но и доходы. Сопоставлением доходов и расходов по центру определяют прибыль. Основной целью центра прибыли является получение максимально высокой прибыли.

Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие достаточно самостоятельные части головной организации.

По принципу осуществления производственных функций можно выделить следующие центры ответственности: снабжения, производства, сбыта продукции, управления.

Центр ответственности за снабжение планирует, учитывает и контролирует закупки товарно-материальных ценностей, их хранение, затраты по закупке и хранению материальных ценностей, их отпуск в производство.

Центр ответственности за производство планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость.

Центр ответственности по сбыту продукции (центры продаж) планирует, учитывает и контролирует затраты по продаже продукции (работ, услуг), объем и структуру проданной продукции, выручку от продажи, рентабельность проданной продукции и ее отдельных видов. Центр продаж иногда называют центром доходов.

Центр управления (служба главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т. д.) планирует, учитывает и контролирует затраты на их функционирование и определяет эффективность своей деятельности.

Основа функционирования центров ответственности — сопоставление фактических затрат с расходами по смете. Смета является в сущности финансовым планом для каждого центра ответственности. При составлении смет во внимание принимают, как правило, только затраты, контролируемые соответствующим центром.

Система учета по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут обеспечены:

- обоснованный выбор перечня центров ответственности;
- обоснованные сметы затрат по центрам, стимулирующие уменьшение затрат;
- правильный выбор контролируемых расходов;
- обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль;
- взаимосвязь отчетности центров ответственности различных уровней;
- функционирование системы учета по центрам ответственности параллельно с системой финансового учета.

Центр затрат — это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы. Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

Выбор центров затрат зависит от организационных и других особенностей организации, а также целей, поставленных ее руководством. Следует при этом учитывать, что с увеличением центров затрат эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета. Менеджеры должны установить оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат.

На выбор центров затрат большое влияние оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации. При необходимости в должностные инструкции работников вводятся соответствующие изменения.

Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами — отдельных исполнителей. За каждым исполнителем закрепляют ответственность за те затраты, величина которых зависит от него.

После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней. При этом центры затрат последующих уровней могут нести ответственность и за затраты центров предшествующих уровней.

По каждому центру затрат ответственность соответствующих руководителей или исполнителей устанавливается только по контролируемым ими расходам, хотя многие расходы могут контролироваться частично.

Для организации контроля затрат большое значение имеет учет фактических расходов по каждому центру. Для этого

на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают определенный номер (шифр затрат).

Центрами прибыли могут быть цехи, производства, отделы сбыта (маркетинга) и другие подразделения организации, руководители которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также организация в целом.

Отчетными документами по затратам центра прибыли являются рассмотренные ранее отчеты об исполнении сметы центров затрат высших уровней (обычно начиная с цехового уровня).

Основным же отчетным документом центра прибыли является отчет по прибыли. Содержание этого отчета зависит от включаемых в отчет показателей прибыли — валовой, от продаж, до налогообложения, от обычной деятельности, чистой прибыли или маржинального дохода.

Если центр прибыли отчитывается по валовой прибыли, то в отчете отражают стоимость произведенной продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции данного центра, составляющие ее производственную себестоимость, и исчисляемую величину валовой прибыли.

В том случае, когда центр прибыли отчитывается по прибыли от продаж, в отчете приводятся дополнительно данные: о расходах на продажу продукции (работ, услуг) и соответствующей части общехозяйственных расходов (если они не включаются в производственную себестоимость), позволяющие исчислить полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) и прибыль от продаж.

Центры прибыли вместо отчета по прибыли могут составлять отчеты о доходах и расходах. Подразделение постоянных расходов на прямые и косвенные осуществляется в зависимости от конкретных условий производственного процесса.

В целом по организации отчет по прибыли за отчетный месяц целесообразно составлять по форме отчета по прибыли в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности с включением в отчет показателей по смете и отклонений за месяц и с начала года.

Центр рентабельности — разновидность центров ответственности, в которых доход есть денежное выражение выпущенной продукции, расход — денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль — разница между доходом и расходом. Центр рентабельности — это экономика предприятия в миниатюре. Использование модели управления по центрам рентабельности позволяет на больших предприятиях децентрализовать ответственность за прибыль.

Формирование центров рентабельности не всегда эффективно. Если выпускается однородная продукция (уголь, цемент и т.п.), которая измеряется в натуральных показателях, то нет необходимости определять объем производства в стоимостных показателях. Достаточно определить собственные затраты каждого подразделения и соотнести их на тонну продукта, выпущенного предприятием.

Центры ответственности подразделяются на хозрасчетные и аналитические. Аналитические центры ответственности экономически не обособлены, т. е. они не связаны с системой внутреннего хозяйственного расчета, а обеспечивают аналитический учет и детализацию ответственности за отдельные затраты. Хозрасчетные центры ответственности обеспечивают контроль, ответственность и заинтересованность в снижении затрат. По хозрасчетным центрам ответственности, совпадающим с местами возникновения затрат, обособленный аналитический учет можно не вести, а пользоваться уже имеющейся информацией по местам возникновения затрат.

Производственные центры ответственности состоят из многих центров и мест возникновения затрат различного уровня. Они могут представлять основные и вспомогательные подразделения предприятия. В основных центрах ответственности учет должен организоваться в разрезе объектов и статей калькуляции, а в обслуживающих центрах ответственности следует организовывать учет в поэлементном разрезе.

Для налогового учета операций по реализации продукции (работ, услуг) собственного производства целесообразно использовать данные регистров бухгалтерского учета, поскольку

порядок группировки доходов от реализации в бухгалтерском и налоговом учете почти идентичен. В том случае, если необходимы незначительные корректировки данных бухгалтерского учета для целей налогообложения, могут быть использованы бухгалтерские справки. Считаем необходимым при формировании аналитических регистров учета для целей налогообложения использовать оперативную информацию, обрабатываемую по соответствующим центрам ответственности исходя из состава налогооблагаемых показателей (центр доходов, расходов и т. д.) (рис. 23).

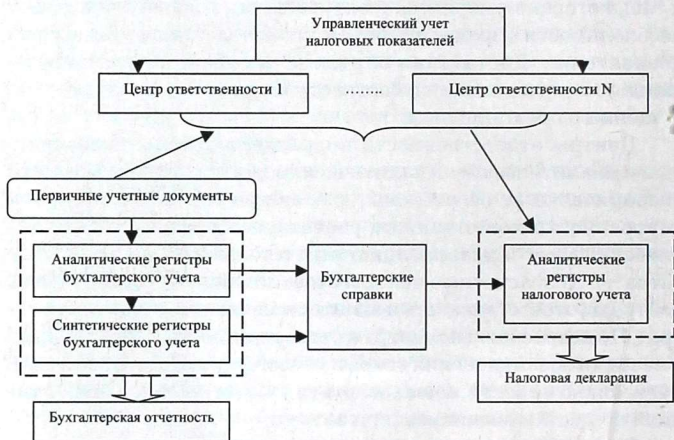


Рис. 23. Схема формирования показателей налоговой отчетности в системе управленческого учета

Данные налогового учета за отчетный (налоговый) период систематизируются и накапливаются в аналитических регистрах налогового учета. Именно регистры должна иметь организация для подтверждения расчета налога на прибыль.

Требования к аналитическим регистрам налогового учета установлены в ст. 313 и 314 НК РФ, требования к регистрам

бухгалтерского учета — в ст. 10 Федерального закона “О бухгалтерском учете”. Но в отличие от регистров бухгалтерского учета систематизация данных первичных учетных документов в регистрах налогового учета производится на основе их группировки без отражения на счетах бухгалтерского учета. Это главная отличительная особенность регистров налогового учета, а значит, оперативная информация системы управленческого учета наиболее полно позволяет формировать аналитику для расчета налога на прибыль организаций.

В данной модели основанием для составления аналитических регистров налогового учета являются не только регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки, но и документация центров ответственности. Такой механизм формирования налогооблагаемых показателей позволяет осуществлять текущий контроль за регистрацией фактов хозяйственной деятельности для целей налогообложения.

Предложенная модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета и в конечном счете сближает две системы учета. При этом требуется разработка методологических и организационных основ, обеспечивающих возможность рационально, с наименьшими финансовыми затратами вести оба вида учета.

Таким образом, для успешного функционирования системы жизнедеятельности предприятия необходима объективная и полная первичная информация для правильной и оперативной оценки каждого из установленных показателей, а значит, на предприятии должен быть организован управленческий учет, аккумулирующий сведения о налоговом потенциале с учетом имеющихся альтернативных вариантов оптимизации налогообложения.

47. Управленческий учет как бизнес-процесс управления налоговой нагрузкой предприятия

Многообразие производственных систем порождают многогранность проблемы управления производством и его информа-

ционного обеспечения. Однако при всем многообразии в качестве основной цели текущей деятельности предприятий является извлечение наибольшей прибыли.

Повышение эффективности производства в условиях рыночной экономики невозможно без постоянного поиска оптимального варианта роста доходов и снижения расходов. Для решения этих проблем руководству организации необходима полная и достоверная информация о бизнесе, что предопределило развитие управленческого учета. Его внедрение в практику сопровождается требованием переориентации в сторону интересов операционного менеджмента систем планирования, учета, контроля производственно-хозяйственной деятельности организации.

В международной практике управленческий учет включает: планирование, учет, анализ, регулирование и контроль. Отсюда следует, что управленческий учет расширяет финансовый и применяется прежде всего для отражения внутренних операций организации. Он предназначен для агентов фирмы и ее администрации в области управления. Следовательно, управленческий учет — это стратегия и тактика внутреннего управления деятельностью организации.

Управленческий учет охватывает всю систему формирования и использования информации для управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, планирование и контроль, обеспечение оптимального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов.

Управленческая деятельность организации является одной из составляющих системы управленческого учета, основное назначение которого заключается в обеспечении функций сбора, систематизации и анализа информации, необходимой для принятия управленческих решений. В современных условиях управленческий учет представляет собой систему управления организацией, интегрирующую в себе различные подсистемы и методы управления для достижения единой цели.

Управленческий учет представляет информацию для пользователей не только в денежном выражении и не только

количественную, но и качественную. Пользователями управленческого учета являются менеджеры всех уровней управления организацией.

На сегодняшний день в мире существует несколько подходов к формированию концепции управленческого учета, которые условно можно поделить на две группы.

К первой группе относятся традиционные модели, для которых в организации систем управленческого учета явно прослеживаются две основные цели: первая — обеспечение калькулирования себестоимости продукции, вторая — реализация планово-контрольной функции. В соответствии с этими целями традиционные модели управленческого учета предлагают три подхода к построению системы учета затрат. Для калькулирования себестоимости может применяться метод учета полной себестоимости или метод дифференцированного учета (директ-костинг), для реализации планово-контрольной функции используется метод учета затрат по центрам ответственности. Все три метода тесно связаны между собой и часто используются совместно, образуя единую учетную систему организации.

Ко второй группе относятся современные концепции управленческого учета. В частности, проблему распределения накладных расходов решает концепция Activity-Based Costing (ABC). Сущность данного метода заключается в предположении, что ресурсы, которые обуславливают затраты предприятия, потребляются не конечными продуктами, а процессами (activities), участвующими в производстве конечных продуктов.

Концепция Lifecycle Costing, или калькуляция на базе жизненного цикла, основывается на предположении, что для объективной оценки стоимости товара необходимо учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла. Большая часть затрат у современных организаций связана с разработкой, проектированием, выводом нового товара на рынок, в то время как традиционный учет рассматривает преимущественно затраты, понесенные непосредственно в момент производства товара.

Подход к определению себестоимости Backflush Accounting, или списание на основании стандартной спецификации (“об-

ратное списание”), в отличие от “прямого” списания не требует постоянного отнесения выданных в производство материалов и комплектующих на производственное задание. Несмотря на меньшую точность учета запасов, широко используется в серийном и мелкосерийном производстве, особенно при низкой стоимости материалов.

Концепция *Balanced Scorecards*, или сбалансированная система показателей, вывела управленческий учет за рамки привычных и традиционных представлений. Ее основная задача — описать и связать многочисленные цели организации, отталкиваясь в том числе от инноваций и потенциальных возможностей, а не только от осязаемых активов.

Таким образом, путь к построению эффективной системы управленческого учета лежит не в развитии и совершенствовании методов бухгалтерского учета, а в выяснении основных информационных потребностей управления и поиске оптимальных путей их удовлетворения. Первым шагом в построении системы управленческого учета должно стать определение задач, стоящих перед руководством организации.

Стремление организации обеспечить конкурентоспособность своих товаров и услуг при данной системе налогообложения обуславливает необходимость поиска сбалансированного уровня платежей, при котором оптимизируются интересы самих организаций и интересы государства.

В современных рыночных условиях экономическая стабильность предприятия во многом зависит от процесса бюджетирования на предприятии.

Исследованием вопросов, касающихся бюджетирования на предприятии, занималось множество отечественных и зарубежных ученых [28, 29, 30], подходы которых относительно определения этого понятия сводятся к одному: *бюджетирование* — это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая включает формирование планов и бюджетов и позволяет анализировать прогнозируемые и полученные с их помощью финансовые показатели [28]. Возмож-

ности процесса бюджетирования и круг задач, которые с его помощью можно решить, достаточно велики. Одной из задач бюджетирования в системе управленческого учета должна быть систематизация расчета налоговых платежей путем внедрения на предприятии системы бюджетирования налогов.

Бюджетирование налогов представляет собой систему мероприятий, направленную на определение плановой суммы налоговых платежей, подлежащих уплате предприятием в будущих периодах, и является составной частью общего процесса бюджетирования на предприятии, что подтверждается особенностями составления налоговых бюджетов. Рассмотрим их более подробно.

Прогнозирование будущего оттока денежных средств в виде налоговых платежей позволяет заранее определить фактическое наличие необходимого количества средств предприятия и в случае их недостаточности найти дополнительные источники для формирования, что в свою очередь снижает риск появления штрафных санкций за неуплату налогов.

Бюджетирование налогов зависит от особенностей деятельности и формы налогообложения, которую выбирает согласно действующему законодательству субъект хозяйствования. Она может быть общей или альтернативной, в связи с чем и определяется перечень бюджетов налогов на предприятии.

Так, например, у предприятий на общей системе налогообложения бюджет налога на прибыль базируется на показателях бюджетов налогов, которые согласно действующему законодательству включаются в валовые расходы и НДС, а бюджет НДС — на данных бюджета о прибыли. Тогда как у налогоплательщика, который находится на едином налоге, система бюджетирования может состоять из следующих бюджетов: единого налога, транспортного налога, страховых взносов, НДС, взносов, начисленных на сумму дивидендов, сбора за загрязнение окружающей среды.

На основании составления отдельных бюджетов налогов на предприятии формируется сводный бюджет налогов предприятия, который в дальнейшем используется для составления

бюджета административных расходов и финансовых бюджетов предприятия. На данный момент нет однозначного мнения в экономической литературе, к какому именно виду бюджетов следует относить налоговый бюджет [32].

Важно учитывать, что при бюджетировании налогов используется информация всех подразделений предприятия. Это объясняется тем, что для вычисления отдельных налогов и сборов данных лишь налогового учета не хватает (транспортный налог, для вычисления которого необходима информация относительно состава транспортных средств на предприятии, водный налог, для вычисления которого необходимы данные относительно забора воды или использования водных объектов).

Также при составлении бюджетов налогов нужно обратить внимание на то, что большинство налогов согласно действующему порядку вычисляются в отчетном периоде, а платятся в следующих периодах. Проследить это явление можно путем составления налогового календаря.

Рассмотренные особенности бюджетирования налогов показывают, что данный процесс не может происходить изолированно от составления других бюджетов предприятия, а также претендует на отдельное место в общем процессе бюджетирования. В то же время наличие значительных противоречий в теоретических и практических подходах среди специалистов требуют дальнейшего изучения данного вопроса.

Исходной информацией для составления налогового бюджета служат прогнозные данные: объем продукции, расходы на производство и реализацию, стоимость основных средств, планируемая заработная плата персонала и др.

Одной из задач при формировании планов организации является разделение затрат, зависящих от объема реализации, на условно-постоянные и условно-переменные. Для целей бюджетирования в системе управленческого учета целесообразно налоги дифференцировать:

- на постоянные налоговые затраты (единый социальный налог, налог на имущество, транспортный налог, земельный налог или арендная плата за землю);

- переменные налоговые затраты (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль).

Планирование налогов и сборов производится исходя из действующего налогового законодательства: НК РФ, устанавливающий систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и принятые в соответствии с ним федеральные законы.

Объект налогообложения НДС устанавливается в соответствии со ст. 146 НК РФ и планируется как выручка от реализации продукции, товаров и услуг.

Сумма НДС, подлежащего уплате в бюджет, определяется как разница между прогнозной суммой налога и суммой налоговых вычетов. Указанная сумма НДС может являться расходной частью бюджета движения денежных средств или доходной частью бюджета налогов.

Планируемая налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (ст. 374 НК РФ).

Налогооблагаемой базой по налогу на прибыль согласно гл. 25 НК РФ признается прибыль, рассчитываемая в виде прогнозного дохода, уменьшенного на величину предполагаемых расходов.

В случае возможности применения организациями упрощенной системы налогообложения налоговая база единого налога рассчитывается как ожидаемое денежное выражение доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов, в соответствии с гл. 26.2 НК РФ. Для организаций, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, единый налог определяется как 1% от дохода (минимальный налог) или как налог, полученный по ставке, установленной ст. 346.18 НК РФ.

При планировании налогов и сборов на предстоящий период необходимо учитывать всевозможные поправки и дополнения в налоговом законодательстве, вступающие в силу с начала налогового периода.

Предлагаемая методология бюджетирования налогов в системе управленческого учета приведена на рис. 24.

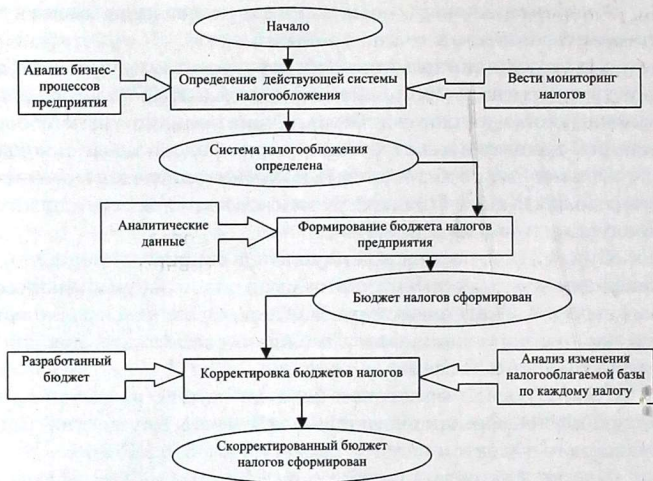


Рис. 24. Методология бюджетирования налогов в системе управленческого учета

Планирование налогов возможно, когда составлены операционные бюджеты (кроме бюджета расходов и доходов) и инвестиционный бюджет.

После определения налогов, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг и налога на прибыль, формируется бюджет доходов и расходов и определяется чистая прибыль. Затем, после составления графика расчетов с поставщиками и покупателями и формирования на его основе бюджета движения денежных средств, рассчитываются платежи по НДС. После расчета НДС бюджет движения денежных средств может корректироваться, в связи с чем первоначальный расчет НДС также может измениться (см. рис. 24). После того как бюджеты налогов составлены, формируется прогнозный баланс.

Формирование бюджета налогов в системе управленческого учета целесообразно производить как по предприятию в целом,

так и по центрам ответственности. Полный бюджет налогов может формироваться в центрах прибыли и центрах инвестиций, являющихся самостоятельными структурными единицами компании. Для подразделений, являющихся центрами затрат, могут быть рассчитаны следующие виды налогов: ЕСН, налог на имущество, транспортный налог. Большая же часть налогов может быть рассчитана только по организации в целом: НДС, земельный налог.

Схема взаимодействия бюджета налогов с бюджетной моделью организации для целей эффективного управления бизнес-процессами в предлагаемой системе управленческого учета представлена на рис. 25.

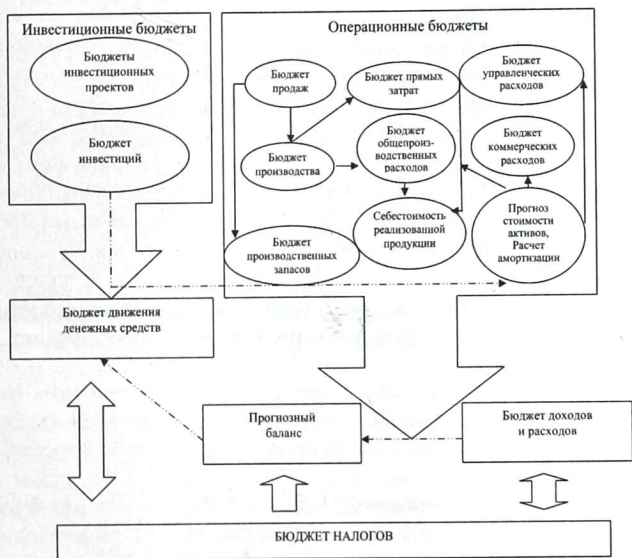


Рис. 25. Взаимодействие бюджета налогов с бюджетной моделью организации для целей эффективного управления бизнес-процессами

При формировании бюджета налогов необходимо осуществлять текущий и последующий контроль. Отклонения по бюджету налогов напрямую зависят от отклонений в налогооблагаемой базе, т. е. в соответствующих статьях операционных, инвестиционных и финансовых бюджетов. Служба учетно-налогового процесса, составляющая бюджет налогов, может нести ответственность только за правильность расчета сумм налогов, планируемых на основе информации о налогооблагаемой базе, предоставляемой другими подразделениями. Поскольку служба учета и планирования налогов не может контролировать показатели, на основе которых определяются бюджетные суммы налогов, она не может отвечать за неисполнение бюджета налогов, вызванное отклонениями данных показателей.

При наличии отклонений от бюджета налогов целесообразно выявлять их причины: рост или снижение доходов и расходов по сравнению с прогнозами, незапланированное приобретение нового имущества, изменение налогового законодательства и др.

Таким образом, бюджетирование налогов, являясь инструментом системы управленческого учета, значительно расширяет сферу своего действия для решения стратегических задач в области налогового планирования.

48. Учетная политика для целей налогообложения как элемент стратегического налогового планирования

Учетная политика для целей налогообложения (или налоговая политика) призвана обеспечить гармоничную увязку результатов деятельности организации с решением общегосударственных задач.

Одним из основных методов налоговой политики является налоговое планирование, основу которого составляют наиболее полное и правильное применение установленных нормативно-правовыми актами льгот, знание и умелое использование существующих в законодательстве о налогах и сборах возможностей с целью минимизации налоговых платежей.

Эффективность контроля и оценки мероприятий по оптимизации налогового портфеля, равно как и результатов реализации запланированных действий, зависит от наличия на предприятии рационально организованного документооборота налогового планирования, который является неотъемлемой частью централизованного документооборота предприятия. Вся документация налогового планирования, должна регистрироваться ответственным секретарем групп налогового планирования, либо в секретариате, либо в канцелярии предприятия, а также визироваться сотрудником, осуществляющим руководство налоговой группой (иными работниками руководящего звена).

При формировании элементов учетной политики для целей налогообложения организация выбирает один способ из нескольких допустимых законодательством. При этом по каждому пункту учетной политики рекомендуется делать ссылку на конкретную статью НК РФ или других актов налогового законодательства, позволяющую использовать соответствующий метод или норму.

Кроме того, организация вправе отразить в учетной политике для целей налогообложения вопросы, по которым в налоговом законодательстве существуют противоречия либо решения которых нет на законодательном уровне. Это связано с тем, что учетная политика для целей налогообложения, оформленная в установленном порядке, может служить веским аргументом при защите интересов организации перед налоговыми органами и в арбитражном суде.

В п. 1 ст. 269 НК РФ при описании особенностей отнесения процентов по полученным заемным средствам к расходам дается определение долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях. Под этим понятием подразумеваются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки под аналогичные обеспечения. Детализации "аналогичных обеспечений" не дается. Поэтому организация вправе в учетной политике для целей налогообложения отразить свое понимание этого термина, пользуясь положением п. 7 ст. 3 НК РФ. В соответствии с ним все неустранимые сомнения, противоречия и неясности

актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

В случае, когда по определенным вопросам нормативно не установлены способы ведения налогового учета, при формировании учетной политики организацией разрабатывается соответствующий способ или форма (регистр) налогового учета в отношении исчисления конкретного налога или сбора, исходя из действующих положений законодательства. Кроме того, фиксируются особенности определения налоговой базы и ведения раздельного учета объектов налогообложения по разным видам деятельности предприятия.

Влиять на финансовые результаты в рамках учетной политики можно различными путями: регулированием оценок активов, распределением доходов и расходов между смежными отчетными периодами.

Эффект “налоговой экономии” складывается, во-первых, за счет уменьшения величины налоговых платежей и, во-вторых, за счет их уплаты в последние дни установленного срока. Благодаря этой экономии сокращается потребность в оборотных средствах, несколько дополнительных дней денежные средства находятся в обороте и “работают” на увеличение доходов организации.

Однако не все аспекты варьирования в бухгалтерском учете могут быть учтены при налогообложении.

Доходы и расходы для целей налогообложения согласно ст. 271–273 главы 25 НК РФ могут быть определены двумя методами: методом начислений и кассовым. Кассовый метод могут применять только организации с выручкой от реализации без НДС не более 1 млн руб. в среднем за четыре предыдущих квартала, для целей бухгалтерского учета кассовый метод могут применять субъекты малого предпринимательства (п. 12 ПБУ 9/99 и п. 18 ПБУ 10/99).

В случае определения доходов от реализации кассовым методом у организации оборотные средства в виде налоговых платежей не изымаются, в то время как при методе начислений налоговые обязательства возникают до завершения оборота средств организации. Возникает ситуация, когда реально объект налогообложения не появился, а налоги нужно платить.

Выбирая позицию, организация должна обосновать свой выбор, рассчитав налоговую нагрузку. Эффективное управление бизнес-процессом предполагает выбор таких способов учета, которые оптимизируют налоговые обязательства организации. Альтернативные варианты учета представлены в табл. 9.

Для целей налогообложения прибыли амортизацию начисляют одним из методов, предусмотренных ст. 259 НК РФ — линейным или нелинейным. Кроме того, для целей налогообложения может применяться амортизационная премия.

Для целей бухгалтерского учета организации могут применять один из четырех способов амортизации, предусмотренных в п. 18 ПБУ 6/01. Способ уменьшаемого остатка с применением коэффициента 3, а также способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования позволяют уменьшить среднегодовую стоимость имущества организации и соответственно ведут к уменьшению выплат по налогу на имущество.

В целях оптимизации налогообложения наиболее выгодно использование метода ЛИФО, который с 1 января 2008 г. отменен в бухгалтерской учетной практике. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся на складе на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а себестоимость реализованной продукции учитывается по стоимости поздних по времени закупок, что приводит к увеличению себестоимости и соответствующему уменьшению налога на прибыль.

Начисление различных видов резервов (на предстоящие отпуска, на ремонт основных средств) при имеющихся суммах отклонений в структуре себестоимости позволяет равномерно распределить налоговые платежи во времени их уплаты.

Мы считаем, что варьирование методами учета различных объектов влияет прежде всего на величину налога на прибыль и налога на имущество организаций.

Каждая организация, решая задачу оптимизации налогообложения, выбирает из десятков моделей одну, призванную обеспечить оптимальное налоговое планирование при заданных производственных и финансовых результатах деятельности.

В итоге общие подходы организации по формированию налоговой базы по налогам и специфика способов формирования информации о порядке их исчисления определяются в специальном внутреннем регламенте учетной политики организации для целей налогообложения.

В этом документе раскрывается информация о выбранном варианте способа налогового учета в случае, когда законодательство о налогах и сборах допускает вариантность; раскрывается конкретная информация в тех случаях, когда законодательство по налогам устанавливает только общие нормы, но не содержит конкретных способов исчисления налогов, отражается информация о позиции организации, занятой в случае, когда налоговое законодательство содержит "противоречия и неясности". Кроме того, учетная политика определяет, какие регистры налогового учета использует организация, как они создаются и как согласуются с системой бухгалтерского учета организации.

Таким образом, налоговая политика организации, отражаемая в учетной политике для целей налогообложения, является важнейшим элементом налогового планирования.

Такой документ, как учетная политика организации для целей налогообложения, является центральным по значимости документом системы постановки и ведения налогового учета.

Это подтверждается следующими обстоятельствами:

- прямым законодательным требованием формирования учетной политики для целей налогообложения (ст. 167 и 313 НК РФ);
- наличием по некоторым вопросам законодательства о налогах и сборах только общих норм, не содержащих конкретных способов исчисления налогов, а также многочисленных противоречий и неясностей, на которые имеется прямая ссылка в п. 7 ст. 3 НК РФ.

В современных условиях организации для эффективной хозяйственной деятельности необходимо формировать учетную политику для целей управленческого учета. Учетная политика позволит разработать деловую стратегию организации. Смена конкурентной стратегии приводит к изменениям в приемах и

методах учетной работы и управлении внутренними процессами. Прежний подход, основывающийся на стандартизированных процедурах учета, уступил место более гибким системам учета, которые ориентированы на реализацию выбранной стратегии.

Базовые элементы взаимодействия учетных систем предприятия для целей налогообложения приведены в табл. 21.

Таблица 21

Модель гармонизации учетной системы и системы налогообложения хозяйствующего субъекта

Раздел учетной политики	Состав учетных процедур
Бухгалтерский учет для целей налогообложения	<ol style="list-style-type: none"> 1. Формирование первичной учетной документации 2. Проверка соответствия заполненных форматов стандартам документооборота 3. Внесение изменений и корректировок в первичные учетные документы 4. Заполнение учетных регистров в соответствии с системой ведения учета и налогообложения 5. Заполнение обязательных форматов отчетности в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и в соответствии с системой ведения учета и налогообложения 6. Подготовка первичной документации к архивному хранению в соответствии со стандартами документооборота 7. Заполнение обязательных форматов отчетности в соответствии с Налоговым кодексом РФ и в соответствии с системой ведения учета и налогообложения 8. Сдача форматов налоговой отчетности в соответствующие территориальные органы (налоговые, статистики и внебюджетных фондов) с соблюдением регламентов сдачи отчетности 9. Предоставление информации (суммы, сроки) о налоговых платежах в соответствии с регламентом налоговых выплат 10. Сверка информации о начисленных и перечисленных суммах налоговых платежей с соответствующими территориальными органами (налоговые и внебюджетные фонды) 11. Анализ результатов сверки, исправления и корректировки

Раздел учетной политики	Состав учетных процедур
Управленческий учет для целей налогообложения	<ol style="list-style-type: none"> 1. Заполнение регистров управленческого учета в соответствии с разработанной системой управленческого учета 2. Формирование бюджета налогов 3. Заполнение форматов отчетности в соответствии с утвержденными регламентирующими документами 4. Расчет основных показателей хозяйственной деятельности, влияющих на налоговый потенциал предприятия, в том числе расчет налоговой нагрузки 5. Сопоставление расчетных показателей с прогнозируемыми 6. Анализ результатов хозяйственной деятельности за период (аналитическая записка) для принятия управленческого решения в области налогового планирования и оптимизации и рекомендации по возможным вариантам оптимизации налогообложения 7. Оценка соответствия существующей системы управленческого учета для целей налогообложения основным целям и задачам хозяйственной деятельности, определенных стратегическим планом в области налогового планирования и управления организацией в целом

При формировании учетной политики для целей налогообложения необходимо учитывать определенную сложность в одновременном использовании терминологии и понятийного аппарата бухгалтерского и налогового видов учета.

Кроме того, в самом законодательстве о налогах и сборах, во всех утвержденных главах НК РФ пока нет единой терминологии и единого подхода по основополагающим позициям, определяющим возникновение обязанности уплаты налога, в частности, по такой позиции, как определение “даты реализации”, а именно с этой датой законодательство о налогах и сборах в настоящее время связывает возникновение у налогоплательщика обязанности платить тот или иной налог.

В учетной политике должны содержаться только те способы налогового учета, по которым необходимо сделать выбор либо

которые необходимо сформировать самостоятельно. Кроме этого, в учетной политике для целей налогообложения необходимо привести нормативное обоснование, т. е. указывать норму законодательства о налогах и сборах, на основании которой принято то или иное положение.

По способам формирования налоговой базы, не предусмотренным законодательством о налогах и сборах, и способам формирования налоговой базы, вариантность которых обусловлена противоречивостью этого законодательства, утвержденные приказом по учетной политике нормы в обязательном порядке должны сопровождаться аргументированным обоснованием, которое может приводиться в специальных приложениях.

Рекомендуем отражать в учетной политике для целей налогообложения способы формирования налоговой базы только по тем хозяйственным операциям организации, которые имеются у нее на момент окончания предыдущего налогового периода.

Не стоит включать в налоговую учетную политику способы налогового учета объектов, которые отсутствуют в организации. При возникновении новых фактов хозяйственной деятельности, по которым возникает необходимость отражения порядка их учета в учетной политике для целей налогообложения, следует оформить дополнение к учетной политике.

Внедрение элементов управленческого учета в учетную политику организации позволяет не только гармонизировать учетные системы, но и формировать дополнительные информационные потоки для налогового планирования.

49. Анализ налоговой системы организации

Социально-экономическое развитие РФ во многом определяется уровнем налоговых поступлений в бюджет, которые в свою очередь зависят от существующей налоговой базы и, соответственно, имеющегося налогового потенциала.

Исходной составляющей рассматриваемого процесса является определение налоговой базы, которая согласно ст. 53 НК РФ представляет собой стоимостную, физическую или иную

характеристики объекта налогообложения и определяется для каждого вида налога. Следовательно, налоговая база как государства, так и отдельно взятого региона, территории представляет собой совокупность налоговых баз по всем налогам и сборам в условиях действующего налогового законодательства.

По мере развития налоговых отношений возрастает роль экономических факторов, непосредственно влияющих на налоговый потенциал и тем самым определяющих размеры налоговых доходов бюджета. Это влияние необходимо учитывать при формировании рациональной налоговой политики государства с целью стимулирования деятельности налогоплательщиков.

Налогоплательщик, по определению, обязан производить отчисления со своих доходов в бюджет, для чего государством вводятся различные налоги и устанавливаются их определенные ставки. Та часть дохода, которая изымается у предприятия в пользу бюджета в виде налогов, пошлин и сборов, количественно определяет уровень налогового бремени.

К числу наиболее значимых налогов можно отнести следующие: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, налог на имущество организаций, налог на доходы физических лиц, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход.

Принципиальная схема управленческого анализа в области налогообложения приведена на рис. 26.

Каждая организация стремится оптимизировать налоги, мотивируя это недостаточностью оборотных средств, низким значением прибыли, остающейся в распоряжении после уплаты налогов, высокими налоговыми ставками, большим количеством уплачиваемых налогов и т. д. Независимо от цели оптимизации налогообложения этот процесс должен начинаться с оценки налогового бремени экономического субъекта.

В научной литературе предлагаются методики определения налогового бремени, налоговой нагрузки организаций. Различие методик проявляется в использовании того или иного количества налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также



Рис. 26. Схема управленческого анализа налоговой системы организации

определении интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов. Основная идея каждой из методик состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки организации универсальным, позволяющим сравнивать уровни налогообложения в различных отраслях народного хозяйства. Каждая методика также учитывает влияние изменения числа налогов, налоговых ставок и льгот на уровень налогообложения. В этом и проявляется практическая ценность различных методик (табл. 22).

Для объективной оценки уровня налоговых обязательств любой организации следует проводить налоговый анализ деятельности предприятия по двум направлениям:

- анализ абсолютной налоговой нагрузки на предприятие;
- анализ относительной налоговой нагрузки на предприятие.

Анализ абсолютной налоговой нагрузки предполагает оценку динамики, темпов роста и структуры сумм налогов и сборов за период. Если за анализируемый промежуток времени произошли существенные изменения в структуре взимаемых с предприятия налогов и сборов и не все показатели сопоставимы по годам,

**Классификация основных методик расчета налогового бремени
и налоговой нагрузки организаций**

Автор методики	Показатель	Формула расчета	Достоинства	Недостатки
1 Департамент налоговой политики Минфина РФ	2 Налоговое бремя, %	3 $\frac{\text{Общая сумма налогов}}{\text{Общая сумма выручки от реализации}}$	4 В показатель включается выручка от прочей реализации, что позволяет определить долю налогов в выручке от реализации	5 Не характеризует влияние налогов на финансовое состояние организации, поскольку не учитывает структуру налогов в выручке от реализации
Боброва А. В.	Налоговая нагрузка, руб.	Совокупность всех налогов и сборов, уплачиваемых конкретным налогоплательщиком	Эквивалент обязательства налогоплательщика перед государством	Не характеризует тяжесть налогообложения
Налоговое бремя, %	Сумма уплаченных налогов $\frac{\text{Фактическая прибыль} + \text{сумма уплаченных налогов}}{\text{Фактическая прибыль}}$	Позволяет определить оптимальную величину налогового бремени для любой категории налогоплательщиков в зависимости от гипотетической прибыли в условиях отсутствия налогового про-странства. При расчете в сумму уплаченных налогов не включается налог на доходы физических лиц	Недооценивает влияние косвенных налогов на величину налоговой нагрузки организации	

1	2	3	4	5
Кадушин А. Н., Михайлова Н. М.	Налоговое бремя	$\frac{\text{Сумма всех налогов} / \text{чистые активы}}{\text{Чистая прибыль} / \text{чистые активы}}$	<p>Позволяет сравнить количественные изменения доли налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производств и рентабельности, просчитать влияние повышения или понижения налоговых ставок и увеличения льгот на темпы развития организаций, обеспечивает сопоставимость налоговых бремени для различных организаций</p>	<p>В расчетную формулу не вошли налог на имущество и другие налоги, влияющие на состояние организации признавать несомнительным</p>
Кирова Е. А.	Абсолютная налоговая нагрузка, руб.	$\frac{\text{Абсолютная величина налоговых обязательств перед государством}}{\text{Налоговые платежи} + \text{отчисления на социальные нужды}}$ <p>Вновь созданная стоимость</p>	<p>В показатель включается сумма всех налоговых платежей, недоимок и пеней по ним, не включается налог на доходы физических лиц</p>	<p>Не отражает напряженности налоговых обязательств организаций</p>
	Относительная налоговая нагрузка, %, %		<p>Позволяет сравнивать налоговую нагрузку организаций вне зависимости от их отраслевой принадлежности</p>	<p>Не учитывает влияния фондоемкости, трудоемкости, рентабельности, оборачиваемости оборотных активов и не позволяют прогнозировать изменение деловой</p>

1	2	3	4	5
Кочетов Н. В.	Налоговая нагрузка	Сумма уплаченных налогов Финансовый поток организации	Возможность анализа отдельно взятого потока (амортизационных отчислений, заработной платы и других затрат, прибыли, и др.).	активности организации в зависимости от изменения количества налогов, налоговых ставок и льгот Косвенные налоги включаются в расчет целиком без учета эластичности спроса и предложений на произведенные товары, работы, услуги
Креинина М. Н.	Налоговое время, %	Выручка от реализации – расходы на производство реализованной продукции за вычетом косвенных налогов – фактическая прибыль, оставшаяся после уплаты налогов в распоряжении организации Фактическая прибыль, оставшаяся после уплаты налогов в распоряжении организации	Позволяет проанализировать воздействие прямых налогов на финансовое состояние организации	Косвенные налоги не принимаются в расчет и не рассматриваются как налоги, влияющие на прибыль организации
Литвин М. И.	Налоговая нагрузка	Сумма уплаченных налогов Размер источника средств уплаты налогов	Позволяет учесть особенности деятельности конкретной организации (долю амортизационных отчислений, трудовых и материальных затрат в добавленной стоимости)	Включение налога на доходы физических лиц некорректно, так как налогоплательщиками НДФЛ являются работники организации

1	2	3	4	5
Островенко Т. К.	Налого- вая на- грузка на выручку	<u>Налоговые издержки</u> Выручка	Может применяться организациями любой отраслевой принадлеж- ности, позволяет в зави- симости от поставленных управленческих задач с различной степенью детализации рассчитать налоговую нагрузку	
		Нало- говая нагрузка на фи- нансовые ресурсы		
	Нало- говая нагрузка на соб- ственный капитал	<u>Налоговые издержки</u> Собственный капитал		
	Налого- вая на- грузка на валовую прибыль	<u>Налоговые издержки</u> Валовая прибыль		
	Нало- говая нагрузка в расчете на одного работника	<u>Налоговые издержки</u> Количество работников		
	Обобщающие показатели налоговой нагрузки			

1	2	3	4	5
Частные показатели налоговой нагрузки	Налоговая на-грузка на реализа-цию	$\frac{\text{НДС}}{\text{Выручка}}$		
	Налоговая на-грузка на затраты	$\frac{\text{Страховые взносы}}{\text{Затраты}}$		
	Налоговая на-грузка на прибыль до нало-гообложе-ния	$\frac{\text{Налог на имущество}}{\text{Затраты}}$		
	Налоговая на-грузка на чистую прибыль	$\frac{\text{Налог на прибыль}}{\text{Чистая прибыль}}$		

тогда все расчеты необходимо производить исходя из структуры взимаемых налогов и сборов по состоянию на последнюю отчетную дату (например, 2012 г.).

Проведем оценку налоговых обязательств предприятия на примере ООО “Сатурн”.

ООО “Сатурн” по результатам своей деятельности уплачивает следующие налоги и взносы:

- налог на прибыль организаций;
- налог на имущество организаций;
- налог на добавленную стоимость;
- страховые взносы.

Показатели, которые формируют налогооблагаемую базу ООО “Сатурн” и суммы начисленных налогов, представлены в табл. 23.

Таблица 23

Показатели деятельности ООО “Сатурн” за 2010–2012 гг., тыс. руб.

Наименование показателя	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Выручка	60 014	59 975	61 057
Затраты	44 563	43 021	45 009
Валовая прибыль	15 451	16 954	16 048
Чистая прибыль	524	498	591
Численность работников	2332	2330	2324
Налоговые издержки, в т. ч.	4493	4346	4668,1
НДС с учетом налогового вычета	1648	1557	1894,6
Налог на имущество	470	414	355,5
Налог на прибыль	154	145	186,8
Страховые взносы	2221	2230	2231,2
Среднегодовая валюта баланса	16 478	17 234	17 802
Среднегодовая величина собственного капитала	12 045	11 423	11 653

Анализ табл. 23 позволяет сделать следующие выводы. Наблюдаемое уменьшение суммы налога на имущество организаций обусловлено амортизацией имеющегося имущества и неприобретением нового амортизируемого имущества. Увеличение величины налога на прибыль организаций произошло вследствие

роста объема продаж и сокращения себестоимости продукции. Увеличение величины НДС вызвано ростом объема продаж. Рост величины страховых взносов обусловлен ростом заработной платы. Динамика налоговых платежей представлена в табл. 24.

Таблица 24

Динамика налоговых платежей ООО "Сатурн"

Наименование налога	2010 г., тыс. руб.	2011 г.		2012 г.	
		тыс. руб.	темп роста, %	тыс. руб.	темп роста, %
Налог на имущество	470	414	88,1	355,5	75,6
Налог на прибыль	154	145	94,2	186,8	121,3
НДС	1648	1557	94,5	1894,6	115
Страховые взносы	2221	2230	100,4	2231,2	100,5
Всего налогов	4493	4346	96,7	4668,1	103,9

Высокий показатель налога на прибыль организаций в 2010 г. по сравнению с 2011 г. вызван большим объемом продаж и низкой себестоимостью, а на свободные средства было закуплено большое количество основных средств, амортизация которых уменьшала налог на прибыль в последующие периоды.

Наблюдаемое уменьшение налоговых платежей в 2011 г. произошло преимущественно за счет снижения величины НДС, налога на прибыль и налога на имущество организаций.

В 2012 г. рост налоговых платежей по сравнению с 2010 г. произошел в основном за счет роста величины налога на прибыль на 21,3%, налога на добавленную стоимость на 15% и единого социального налога на 0,5%, при этом величина налога на имущество сократилась на 24,4%.

Структура сумм налогов и сборов ООО "Сатурн" представлена в табл. 25.

Из табл. 24 следует, что наибольший удельный вес в общей совокупности взимаемых с предприятия налогов занимают: страховые взносы (ПФ, ФСС, ФФОМС, ГФОМС) — в течение всего исследуемого периода, НДС и налог на имущество. Для

Структура налоговых платежей ООО «Сатурн»

Наименование налога	2010 г.		2011 г.		2012 г.	
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
Налог на имущество	470	10,46	414	9,52	355,5	7,62
Налог на прибыль	154	3,43	145	3,34	186,8	4,00
НДС	1648	36,68	1557	35,83	1894,6	40,59
Страховые взносы	2221	49,43	2230	51,31	2231,2	47,79
Всего налогов	4493	100	4346	100	4668,1	100

определения общих изменений, произошедших за весь исследуемый период времени, необходимо рассчитать сумму налоговых платежей (табл. 26).

Таблица 26

Сумма налоговых платежей

Наименование налога	Сумма налогов и сборов за 2010–2012 гг.	
	тыс. руб.	%
Налог на имущество	1239,5	9,18
Налог на прибыль	485,8	3,60
НДС	5099,6	37,75
Страховые взносы	6682,2	49,47
Всего налогов	13 507,1	100

Таким образом, наибольшие веса в общей совокупности уплачиваемых предприятием налогов занимают такие налоговые платежи, как (по мере уменьшения) страховые взносы, НДС, налог на имущество, налог на прибыль.

Анализ относительной налоговой нагрузки представляет собой не только количественную, но и качественную характеристику воздействия налоговой системы на хозяйствующий субъект. Поскольку налоги и сборы различаются между собой по признакам объекта обложения и источника уплаты, то при определении уровня налоговой нагрузки воспользуемся системой расчетных показателей — аналитических коэффициентов налоговой нагрузки на различные показатели деятельности предприятия.

Проблема определения налоговой нагрузки и ее воздействия на хозяйственную активность предприятия является одним из важнейших аспектов функционирования российской налоговой системы. Мы считаем, что нуждается в уточнении и само понятие “налоговая нагрузка”. Одно из мнений заключается в том, что налоговая нагрузка — это комплексная характеристика, которая включает:

- количество налогов и других обязательных платежей;
- структуру налогов;
- механизм взимания налогов;
- показатель налоговой нагрузки на предприятие.

Для характеристики налоговой нагрузки имеет значение не только количество, но и структура уплачиваемых налогов. Поэтому анализ относительной налоговой нагрузки целесообразно проводить в два этапа.

1 этап — Расчет структуры налогов и сборов, уплачиваемых предприятием (все платежи группируются по критерию источника уплаты налога) (табл. 27).

Таблица 27

**Структура налоговых платежей ООО “Сатурн”
исходя из источника уплаты**

тыс. руб.

Структура налогов и сборов по видам источников уплаты налоговых средств	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Косвенные налоги: НДС	1648	1557	1894,6
Налоги и сборы, относимые на себестоимость: страховые взносы	2221	2230	2231,2
Налоги и сборы, уплачиваемые с финансового результата: налог на имущество	470	414	355,5
Налог на прибыль	154	145	186,8
Налоги и сборы, уплачиваемые с чистой прибыли	—	—	—
Итого: общая сумма налогов и сборов	4493	4346	4668,1

Таким образом, наибольший удельный вес в течение всего анализируемого периода занимают налоги, относимые на себестоимость, а именно единый социальный налог.

II этап — Расчет общих аналитических коэффициентов относительной налоговой нагрузки (табл. 28).

Таблица 28

Расчет аналитических коэффициентов относительной налоговой нагрузки ООО «Сатурн»

Наименование коэффициентов	Методика расчета	Полученный результат по годам		
		2010	2011	2012
Группа А. Коэффициенты налоговой нагрузки на выручку от реализации	Отношение суммы всех косвенных налогов к выручке от реализации	0,027	0,026	0,031
	Отношение суммы всех прямых налогов к выручке от реализации	0,037	0,037	0,037
	Отношение суммы налога на прибыль к выручке от реализации	0,003	0,002	0,003
	Отношение суммы налога на имущество к выручке от реализации	0,008	0,007	0,006
Группа Б. Коэффициенты налоговой нагрузки на показатели прибыли предприятия	Отношение налога на прибыль и налога на имущество к величине валовой прибыли	0,040	0,033	0,034
	Отношение суммы налогов, взимаемых с финансового результата, к валовой прибыли	0,030	0,024	0,022

Из табл. 28 следует, что доля косвенного обложения от выручки к концу анализируемого периода увеличилась. Что касается степени воздействия на выручку прямого обложения, то его доля в 2011 и 2012 г. осталась без изменения.

Доля воздействия на валовую прибыль обложения налогом на прибыль и поимущественного обложения в 2011 г. уменьшилась по сравнению с 2010 г., однако в 2012 г. наблюдается увеличение этой доли по сравнению с начальным периодом. В 2011 г. доля воздействия на валовую прибыль налогов, взимаемых с финансового результата, уменьшилась по сравнению с 2010 г., а к концу анализируемого периода увеличилась.

К обобщающим показателям, характеризующим налоговую нагрузку экономического субъекта, относятся показатели, перечисленные в табл. 29.

Расчет обобщающих показателей налоговой нагрузки по методике Т. К. Островенко для ООО "Сатурн"

тыс. руб.

Показатель	Расчет	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Налоговая нагрузка на выручку	$\frac{\text{Налоговые издержки}}{\text{Выручка}}$	4493/60 014 = 0,07	4346/59 975 = 0,072	4668,1/61 057 = 0,076
Налоговая нагрузка на финансовые ресурсы	$\frac{\text{Налоговые издержки}}{\text{Среднегодовая валюта баланса}}$	4493/16 478 = 0,27	4346/17 234 = 0,25	4668,1/17 802 = 0,26
Налоговая нагрузка на собственный капитал	$\frac{\text{Налоговые издержки}}{\text{Собственный капитал}}$	4493/12 045 = 0,37	4346/11 423 = 0,38	4668,1/11 653 = 0,4
Налоговая нагрузка на валовую прибыль	$\frac{\text{Налоговые издержки}}{\text{Валовая прибыль}}$	4493/15 454 = 0,29	4346/16 954 = 0,25	4668,1/16 048 = 0,29
Налоговая нагрузка в расчете на одного работника	$\frac{\text{Налоговые издержки}}{\text{Количество работников}}$	4493/ 2332 = 1,92	4346/ 2330 = 1,86	4668,1/23 24 = 2,01

**Расчет частных показателей налоговой нагрузки
для ООО "Сатурн"**

тыс. руб.

Показатель	Расчет	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Налоговая нагрузка на реализацию	$\frac{\text{НДС}}{\text{Выручка}}$	1648/60 014 = 0,027	1557/59 975 = 0,026	1894,6/61 057 = 0,031
Налоговая нагрузка на затраты	$\frac{\text{Страховые взносы}}{\text{Затраты}}$	2221/44 563 = 0,050	2230/43 021 = 0,052	2231,2/45 009 = 0,050
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	$\frac{\text{Налог на имущество}}{\text{Затраты}}$	470/44 563 = 0,011	414/43 021 = 0,010	355,5/45 009 = 0,008
Налоговая нагрузка на чистую прибыль	$\frac{\text{Налог на прибыль}}{\text{Чистая прибыль}}$	154/524 = 0,293	145/498 = 0,291	186,8/591 = 0,316

Анализ данных табл. 29 позволяет сделать следующие выводы. Наибольшую налоговую нагрузку испытывает нагрузка на одного работника, на втором месте — на собственный капитал. Наименьшую налоговую нагрузку испытывает выручка.

Более конкретные и информативные частные показатели, характеризующие налоговую нагрузку экономического субъекта, вычисляются по источникам возмещения: себестоимости, выручки от реализации, финансовых результатов, чистой прибыли.

В соответствии с перечисленными источниками формируются четыре группы (последние два источника рассматриваются вместе) налоговых издержек. Налоговая нагрузка в данном случае определяется как соотношение налоговых издержек к соответствующей группе по источнику покрытия.

Выделяются следующие частные показатели, характеризующие налоговую нагрузку экономического субъекта (табл. 30).

Расчитанные показатели характеризуют влияние некоторых налогов на реализацию, затраты, прибыль до налогообложения, чистую прибыль. Нагрузка налога на имущество за 2008 г. составляет — 0,8%, НДС — 3,1%, страховые взносы — 5%, налога на прибыль — 31,6%.

Таким образом, наибольшую налоговую нагрузку испытывает чистая прибыль под влиянием налога на прибыль — 31,6%.

Предложенная методика налогового анализа позволяет оценить уровень налоговых обязательств и способствует выработке рациональных решений по оптимизации налогообложения организации.

При необходимости по данной методике может быть рассчитана налоговая нагрузка в расчете на одного работника. Этот показатель, сравниваемый с показателями средней заработной платы и прибыли на одного работника, позволяет оценить вклад отдельного работника в формирование прибыли экономического субъекта, налоговых платежей в бюджет и собственного дохода.

Использование при расчетах по этой методике показателей, отражаемых в отчетности организации, значительно сокращает процесс расчетов.

При произведении расчетов налогового бремени для конкретной организации следует применять комплексный подход к

определению налоговой нагрузки. Также при анализе налоговой системы организации необходимо учитывать ошибки в исчислении налогов (рис. 27).

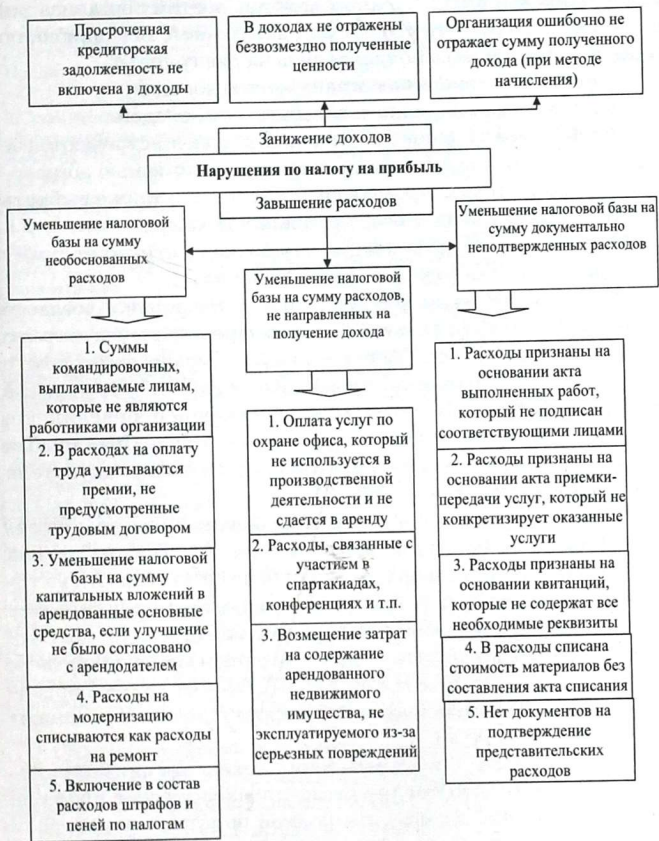


Рис. 27. Классификация нарушений по налогу на прибыль

Налог на прибыль организаций — это один из наиболее важных налогов в России, так как он обеспечивает значительную часть налоговых поступлений в бюджет. Однако этот налог является и одним из самых сложных налогов, поэтому организации при его исчислении допускают ряд нарушений. Все ошибки по данному налогу можно подразделить на две группы:

- ошибки, приводящие к занижению доходов;
- ошибки, приводящие к завышению расходов.

Ошибки, приводящие к занижению доходов, встречаются не так часто, так как организации стараются с помощью договорной политики оптимизировать свои платежи, а также выбрать оптимальный для себя способ признания доходов.

Наиболее часто организация ошибочно не отражает сумму полученного дохода (при методе начисления).

Организация заключает договор купли-продажи, согласно которому право собственности на товар переходит к покупателю в момент полной оплаты. Такой договор называют договором “с особым порядком перехода права собственности”. Продавец в учетной политике для целей налогообложения определил для себя метод начисления учета доходов и расходов. Правильный порядок отражения доходов у продавца и расходов у покупателя можно представить в виде табл. 31.

Если организация-покупатель не отражает товары на забалансовом счете 002, а учитывает на счете 41 “Товары”, то она нарушает условия договора, так как право собственности на товар еще не получено. В этом случае отношения сторон строятся иначе, чем предусмотрено договором купли-продажи, поэтому продавец должен отразить сумму выручки в момент передачи товаров в соответствии с п. 3 ст. 271 НК РФ. Это мнение президиума ВАС РФ, изложенное в п. 7 информационного письма от 22 декабря 2005 г. № 98.

Таким образом, при определении дохода организации необходимо учесть, что предприятие-продавец имеет право не отражать выручку до момента полной оплаты товаров, если предприятие-покупатель учитывает товары на забалансовом счете 002 “Товары на ответственном хранении”.

Порядок отражения доходов у продавца и расходов у покупателя

Продавец	Покупатель
1. Передача товаров покупателю: Дебет 45 "Товары отгруженные" Кредит 41 "Товары"	1. Покупатель должен отразить товары на забалансовом счете 002 "Товары на ответственном хранении" Дебет 002
2. Оплата товара — основание приобретения права собственности: Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	2. Отражается оплата за товары: Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" Кредит 51 "Расчетные счета"
3. Отражение выручки от реализации: Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90/1 "Выручка"	3. После оплаты к покупателю переходит право собственности на товар, происходит списание с забалансового счета: Кредит 002
4. Списывается себестоимость проданных товаров: Дебет 90/2 "Себестоимость продаж" Кредит 45 "Товары отгруженные"	4. Учет товаров на счете 41 "Товары": Дебет 41 "Товары" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками"
5. Начислен НДС к уплате в бюджет: Дебет 90/3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68/3 "Расчеты по НДС"	
6. Определен финансовый результат: Дебет 90/9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 "Прибыли и убытки"	
7. Начислен налог на прибыль: Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 68/1 "Расчеты по налогу на прибыль"	

Ответственность налогоплательщика при обнаружении ошибки может быть различной и зависит от того, кто ее обнаружил — сам налогоплательщик или налоговый орган (рис. 28).

Ошибки, которые приводят к завышению расходов, встречаются чаще, так как ст. 252 НК РФ содержит норму, которая говорит о том, что расходы должны быть экономически обосно-

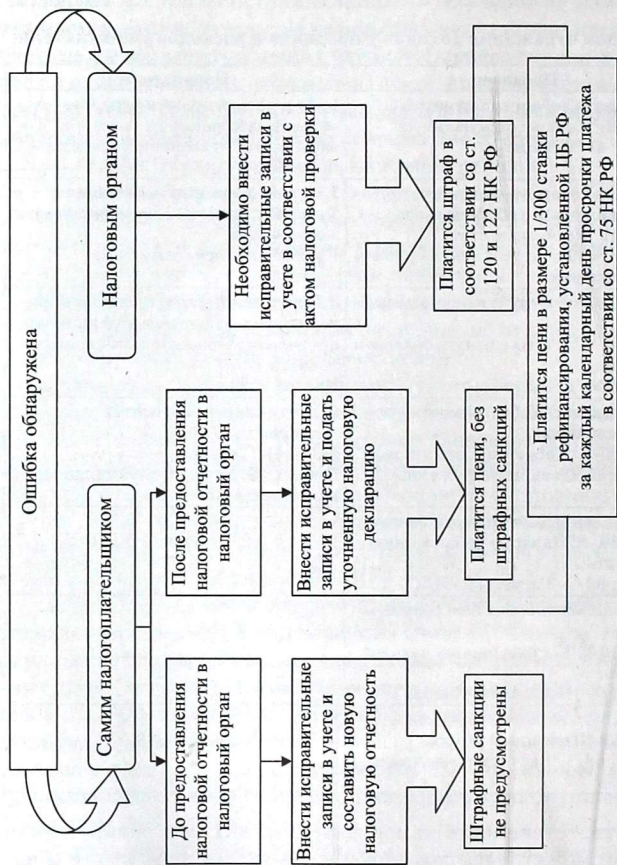


Рис. 28. Ответственность налогоплательщика при обнаружении ошибки

ванными, документально подтвержденными, и направлены на получение дохода. Налогоплательщик должен доказать налоговому органу, что расходы действительно обоснованные.

Гл. 25 НК РФ предусмотрены расходы, которые признаются в налоговом учете в пределах норм и приводят в бухгалтерском учете к образованию постоянной разницы или учитываются при определенных условиях. Налогоплательщики очень часто учитывают в налоговом учете такие расходы в полном объеме, а не в пределах норм, забывает об условиях признания расходов.

Рассмотрим подробно, какие расходы нормируются и как включаются в налоговую базу по налогу на прибыль (табл. 32).

Расходы, представленные в табл. 32, необходимо проверять особенно тщательно, поэтому налогоплательщику следует сохранять все документы, подтверждающие данные расходы и производить расчет в соответствии с нормами и требованиями, установленными в НК РФ и других нормативно-правовых актах.

Рассмотрев ошибки, которые встречаются наиболее часто при налогообложении прибыли, можно сделать вывод, что определение налоговой базы по налогу на прибыль — это сложный процесс, требующий знания не только налогового законодательства, но также и условий применения норм гражданского законодательства и нормативно-правовых актов различного уровня, а значит, методологического подхода в налоговом учете.

50. Прогнозирование налоговых рисков и налоговых потерь

В условиях рыночной экономики одним из основных направлений эффективного использования производственных затрат на предприятиях промышленности является прогнозирование как необходимая составная часть управления.

Применительно к задачам управления промышленным производством прогнозирование предполагает анализ закономерностей, существующих экономических показателей, опирающихся на систематическое изучение их количественных и качественных характеристик, оценку тенденции развития в будущем с

Расходы, учитываемые для целей налогообложения

Вид расхода	Условия, при выполнении которых расходы отражаются в налоговом учете	Норматив
1	2	3
Рекламные расходы	Нормируются расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, а также все рекламные расходы, за исключением тех, которые перечислены во втором, третьем и четвертом абзацах пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ	1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период
Представительские расходы	Нельзя списать даже в пределах норм расходов на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний	4% расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период
Естественная убыль	Никаких условий НК РФ не установлено	Нормы предусмотрены отраслевыми ведомствами
Компенсация за использование личного автомобиля или мотоцикла сотрудника на работе	Никаких условий НК РФ не установлено	По легковым автомобилям с двигателем до 2000 куб. см включительно — 1200 руб. в месяц. По остальным легковым автомобилям — 1500 руб. в месяц. По мотоциклам — 600 руб. в месяц
Расходы на питание экипажей морских, речных и воздушных судов	Никаких условий НК РФ не установлено	Перечень расходов утвержден постановлением Правительства РФ от 7 декабря 2001 г. № 861, от 30 июля 2009 г. № 628

1	2	3
<p>Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения</p>	<p>Применяется с 2009 г. до 2012 г.</p>	<p>3% расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период</p>
<p>Долгосрочное страховые жизни</p>	<p>Договор должен быть заключен с российской страховой организацией, имеющей лицензию на ведение соответствующего вида деятельности на срок не менее пяти лет. В течение этого срока договор не должен предусматривать страховых выплат в пользу застрахованного работника, за исключением случая его смерти и (или) причинения вреда здоровью</p>	<p>Совокупная сумма платежей по данным договорам не должна превышать 12% от суммы расходов на оплату труда (без учета взносов по договорам обязательного и добровольного страхования работников)</p>
<p>Негосударственное пенсионное обеспечение</p>	<p>Должна применяться пенсионная схема, предусматривающая учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов. Выплаты по договору производятся при наступлении у участника законных пенсионных оснований, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению, и в течение периода действия пенсионных оснований. Договор должен предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника. При этом минимальный период выплат — пять лет</p>	

1	2	3
Пенсионное страхование	<p>Выплаты по договору производятся при достижении застрахованным лицом законных пенсионных оснований, дающих право на установление трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. Пенсия по договору выплачивается пожизненно</p> <p>Срок действия договора составляет не менее одного года</p>	
Личное страхование, предусматривающее оплату медицинских расходов застрахованного работника		<p>Сумма платежей по данным договорам не должна превышать:</p> <p>— 3% (с 2002 г. по 2008 г. включительно) от суммы расходов на оплату труда без учета взносов по договорам обязательного и добровольного страхования;</p> <p>— 6% (с 2009 г.) от суммы расходов на оплату труда без учета взносов по договорам обязательного и добровольного страхования</p>
Личное страхование на случай смерти застрахованного работника и (или) причинения вреда здоровью	Договор должен содержать количество застрахованных работников	<p>Сумма взносов по страховке одного работника:</p> <p>— не превышающая 10 000 руб. в год (с 2002 г. по 2007 г. включительно);</p> <p>— не превышающая 15 000 руб. в год с 2008 г.</p>

1	2	3
<p>Расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников</p>	<p>Наличие:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. договора с образовательным учреждением. Для российского образовательного учреждения необходима соответствующая лицензия, для иностранного — соответствующий статус; 2. программы обучения; 3. трудового договора с работником или договора с физическим лицом, предусматривающим обязательное заключение трудового договора и отработку в организации не менее одного года. При этом договор должен быть заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения; 4. копии диплома, аттестата, удостоверения об окончании обучения. <p>Хранить документы, подтверждающие расходы на обучение в течение всего срока обучения и одного года работы, но не менее 4 лет.</p> <p>Нельзя списать расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний, содержание образовательных учреждений и выполнение для них бесплатных работ (услуг)</p>	<p>С 2009 г. по фактическим затратам, при условии выполнения требований НК РФ</p>

учетом уже накопленного опыта. Глубокое изучение прошлого и настоящего дает эмпирическую основу для проведения современного прогнозирования, оценки действия перспективных тенденций и тем самым служит важным условием достоверности научного предвидения.

Понимание объективного характера и познаваемости тенденций и закономерностей развития определяет основное содержание прогнозирования — количественный и качественный анализ реальных издержек при управлении производственным процессом на предприятиях. При этом научное прогнозирование имеет ряд отличительных особенностей: прогнозы представляют собой определенные альтернативы и не носят директивного характера; прогноз основан на вероятностном предвидении, т. е. не стремится к преодолению вероятностного характера развития; разработка прогноза носит вариантный характер с последующей практической реализацией.

Цель прогнозирования состоит в том, чтобы, оценивая возможные варианты будущего, повысить уровень регулирования процесса управления производственными затратами на промышленных предприятиях в его развитии, оптимизировать ход этого процесса. Прогнозирование способствует отысканию наиболее эффективных управленческих решений, планов и прогнозов формирования издержек производства, элементов единой системы планирования, объединенные общностью целей и задач.

Количественные и качественные результаты систем управления затратами механизмом на промышленных предприятиях за определенный период времени получают конкретное выражение через систему показателей. В них находят отражение параметры обеспеченности предприятий производственными ресурсами, состояния и интенсивности их использования, качественной оценки их работы, а также показатели эффективности хозяйственной деятельности предприятий.

Экономические модели для прогнозирования данных показателей будут определяться на основании наличных средств и сил, отчасти на основе теории вероятности. Поэтому необходимо исходить из объективной обусловленности производственно-

технологических процессов и множества факторов разного порядка, влияющих на результат работы промышленного предприятия.

В качестве основных вероятностных характеристик системы управления издержками производства на промышленных предприятиях могут быть такие статистические показатели, как средняя величина, среднее квадратическое отклонение, коэффициент вариации, показатели асимметрии и эксцесса, которые можно рассматривать как единое целое и как элемент. Целое выступает в качестве результата интегрирования отдельных элементов исследуемой совокупности (в виде свойств и отношений как познанное знание). Элемент является результатом дифференцирования нового, непознанного знания и способен предсказывать неизвестные динамические характеристики показателей системы управления издержками производства.

Для успешного осуществления научного прогнозирования немаловажное значение должно придаваться комплексному подходу к рассмотрению проблем его информационного обеспечения, связанных с накоплением экономической информации, используемой для получения уровня затрат по разработке, изготовлению и эксплуатации изделий, что отражается в таких показателях, как себестоимость и цена изделий, капитальные вложения изготовителя и потребителя, эксплуатационные издержки потребителя изделий.

Одной из особенностей развития современных мировых финансовых рынков стало нестабильное поведение их основных показателей и ряд обстоятельств, оказывающих значительное влияние на их дальнейшее развитие: затянувшаяся рецессия экономик ведущих стран мира, политическая нестабильность в ряде регионов, обладающих стратегическими товарно-сырьевыми запасами, обострившаяся конъюнктура отдельных стран в области рынков сбыта и потребления и др. Кроме того, наблюдаются участившиеся глобальные стихийные бедствия, возможно, вызванные изменениями климата планеты, а также связанные с жизнедеятельностью человека. Все это оказывает значительное

влияние на поведение мировых экономических показателей, которое приняло неустойчивый, можно сказать, экстремальный характер, выражающийся в значительных колебаниях фондовых индексов, цен на основные товары, финансовых активов за достаточно короткие промежутки времени. Подобные сценарии развития часто приводят к катастрофическим последствиям для деловой активности предприятий и организаций, целых регионов и стран, которые в результате вынуждены или прекратить свою деятельность, или существенно снизить ее активность (понижение кредитных рейтингов, банкротство, дефолты и т. д.). Все это предопределяет наличие высоких рисков для субъектов, осуществляющих свои операции на мировых рынках капитала. В этих условиях возникает необходимость прежде всего в дальнейшем развитии методов оценки и управления финансовыми рисками, связанными с возникновением существенных для деятельности предприятия размеров ущерба в результате наступления экстремальных событий. Необходимо также разрабатывать новые математические модели финансовых рисков такого вида и эффективные методы их оценки.

Анализ налоговых рисков направлен на выявление действий налогоплательщика при исчислении налогов, которые могут привести к доначислениям по результатам налоговой проверки. Этот анализ не гарантирует полного отсутствия доначисленных сумм налога, пеней и штрафов, но позволит спрогнозировать ряд возможных доначислений по результатам налоговой проверки, подготовить обоснование своей позиции, а возможно, принять позицию налоговых органов во избежание доначислений в случае наличия отрицательной арбитражной практики по данному вопросу. В ходе анализа налоговых рисков, как правило, выявляются и налоговые запасы — переплаты, позволяющие минимизировать отрицательные результаты налоговой проверки.

Снижение налоговой нагрузки организаций невозможно без усиления налоговой дисциплины и повышения налоговой грамотности налогоплательщика: правильного понимания и точного соблюдения налогового законодательства РФ. Налоговые органы призваны обеспечить своевременное и полное поступление на-

логов и сборов в бюджет. В целях успешного решения государственной налоговой политики налоговые органы используют налоговые проверки как основную и наиболее эффективную форму налогового контроля.

Планирование налоговых проверок носит системный характер, основанный на принципе двухсторонней ответственности, при котором организация стремится к надлежащему исполнению своих налоговых обязанностей, а налоговые органы — к обоснованному отбору организаций для проведения налоговых проверок.

Обоснованный отбор организаций для проведения налоговых проверок осуществляется путем проведения всестороннего анализа финансово-экономических показателей деятельности организаций и содержит пять уровней.

Первый уровень — анализ сумм исчисленных налоговых платежей. Налоговые органы изучают динамику налоговых платежей с целью выявления организаций, у которых уменьшаются суммы начислений в бюджет.

Второй уровень — анализ сумм уплаченных налоговых платежей. Анализ проводится по каждому налогу и сбору с целью контроля полноты и своевременности перечисления налоговых платежей в бюджет.

Третий уровень — анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчетности организации. Основная цель данного исследования связана с выявлением значительных отклонений в текущем налоговом периоде показателей финансово-хозяйственной деятельности организации от аналогичных показателей за предыдущие периоды и от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов.

Четвертый уровень — факторный анализ причин, влияющих на формирование налоговой базы.

Пятый уровень — использование специальных знаний, обеспечивающих выявление противоречий и несоответствий между сведениями, содержащимися в представленных организацией документах, и информацией, имеющейся у налоговых органов.

Организации имеют возможность провести самостоятельную оценку налоговых рисков по результатам своей финансово-

хозяйственной деятельности, оценить налоговые риски и своевременно уточнить свои налоговые обязательства, тем самым максимально уменьшить вероятность того, что организацию в текущем году затронет налоговая проверка. Федеральная налоговая служба размещает на своем официальном сайте общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков.

В настоящее время для определения налоговых рисков недостаточно знания налогового права и бухгалтерского учета. Приказами ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, от 14 октября 2008 г. № ММ-3-26/467@, от 22 сентября 2010 г. № ММВ-7-2/461@, от 8 апреля 2011 г. № ММВ-7-2/258@ подготовлена и постоянно совершенствуется Концепция системы планирования выездных налоговых проверок. Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 предусматривается проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по общедоступным критериям. На базе критериев необходимо определять индикативные показатели налоговых рисков, состав которых приведен на рис. 29.

Данные показатели устанавливают четкие экономико-управленческие ориентиры, позволяющие превентивно, в перспективе смоделировать налоговые риски.

С целью исключения налоговых рисков организация вправе произвести их самостоятельную оценку, сдать уточненную налоговую декларацию, доплатить налог. Уточненная налоговая декларация сдается в налоговую инспекцию с приложением пояснительной записки, в которой описываются выявленные факты ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. Форма пояснительной записки разработана приказом ФНС России от 14 октября 2008 г. № ММ-3-2/467@.

При оценивании экстремальных рисков предлагаем использовать методы теории экстремальных величин. Одной из основных задач, возникающих в области налогового планирования, является оценивание потенциального ущерба в случае наступления экстремальных событий, являющихся редкими, но наносящих значительный финансовый ущерб.

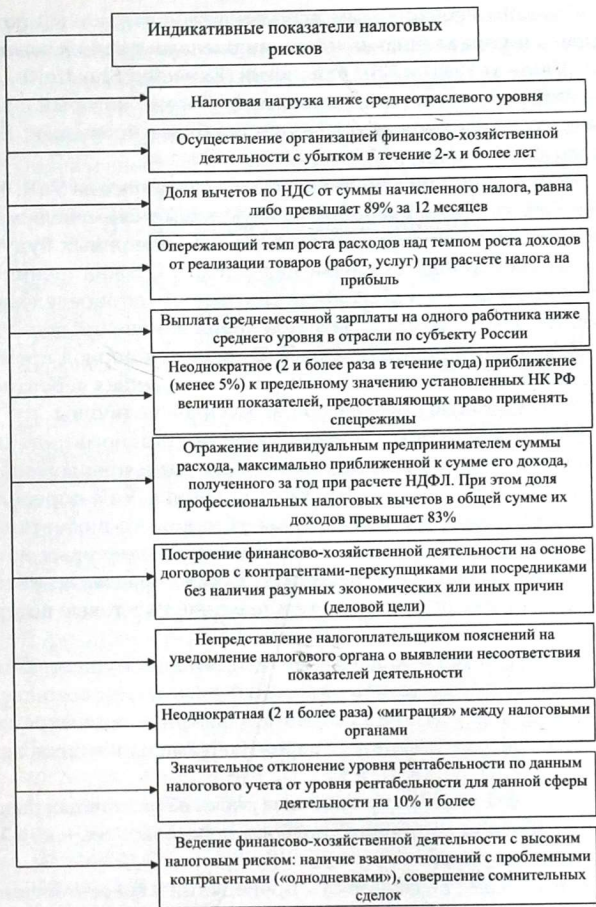


Рис. 29. Индикативные показатели налоговых рисков

Считаем необходимым использовать адаптивный подход к оценке и управлению налоговыми рисками с использованием VaR (Value at Risk) и ES-технологий (Expected Shortfall).

VaR — наибольший ожидаемый убыток, который с вероятностью, равной уровню доверия, не будет превышен; ES — ожидаемые потери.

На сегодняшний день технологии, основанные на VaR, безусловно, являются мощнейшим инструментом риск-менеджмента. В основе этой технологии лежит оценка возможных будущих потерь с достаточной степенью надежности. С точки зрения статистики показатель VaR является квантилем (по определенному доверительному уровню) распределения изменений цен.

Ключевыми параметрами VaR является период времени, за который производится расчет риска, и заданная вероятность того, что убыток не превысит определенной величины.

Чтобы восполнить недостатки стандартного подхода к оцениванию рисков в методологии VaR, нами предложено использовать методологию ES. Если величина VaR определяет предельное значение допустимых убытков, то в сочетании с ES можно оценить уровень потенциальных налоговых потерь и вычислить их среднюю величину. Таким образом, прогностические показатели учитывают ожидаемые налоговые потери и рисковую стоимость.

Данный метод обладает следующими преимуществами:

- позволяет измерить налоговый риск путем вычисления потенциальных убытков в результате наступления экстремальных событий, соотнесенных с вероятностями их возникновения на основе мер риска VaR и ES;

- позволяет оценить различные риски на различных рынках единым образом с помощью подбора пороговых значений VaR (допустимых убытков);

- допускает возможность проведения стресс-тестинга с целью последующего анализа возможных кризисных периодов.

Использование моделей с меняющейся волатильностью позволит уменьшить налоговый риск примерно на 20%.

Таким образом, в процессе реформирования экономических отношений возникает необходимость в аналитических процедурах, направленных на развитие информативности систем. В системе учета для целей налогообложения целесообразно формировать информационную базу на основе всесторонней внутренней и внешней оценки бизнес-процессов.

51. Вопросы для самопроверки

1. Дайте определение понятия “налоговый учет”.
2. Перечислите цели налогового учета.
3. Перечислите функции налогового учета.
4. Перечислите предпосылки возникновения учета для целей налогообложения.
5. Перечислите подходы ведения налогового учета.
6. Перечислите этапы развития налогового учета в РФ.
7. Дайте классификацию стран по степени взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета.
8. Перечислите страны с высокой степенью взаимосвязи бухгалтерских и налоговых правил.
9. Перечислите страны с низкой степенью взаимосвязи бухгалтерских и налоговых правил.
10. Перечислите особенности общего права.
11. Перечислите особенности кодифицированного права.
12. Чем отличается “Англосаксонская модель учета” от “Континентальной модели учета”.
13. Назовите степень связи налоговых и бухгалтерских правил при составлении индивидуальной отчетности предприятия.
14. Назовите степень связи налоговых и бухгалтерских правил при составлении консолидированной отчетности компании.
15. Назовите тип зависимости налоговых и бухгалтерских правил при развитом биржевом регулировании.
16. Назовите тип зависимости налоговых и бухгалтерских правил при банковском финансировании.
17. В чем различия между бухгалтерским и налоговым учетом?

18. Дайте сопоставительную характеристику бухгалтерского и налогового учета.
19. Перечислите модели сосуществования бухгалтерского и налогового учета
20. Как вы понимаете налоговый учет в широком смысле слова?
21. Как вы понимаете налоговый учет в узком смысле слова?
22. Как вы считаете, необходимо ли ведение обособленного налогового учета?
23. Перечислите проблемы, с которыми сталкиваются организации при переходе на МСФО.
24. Определите нормативное регулирование налогового учета.
25. Дайте определение понятия "налоговый регистр".
26. Раскройте содержание и варианты ведения налоговых регистров.
27. Дайте определение понятия "аналитический регистр налогового учета".
28. Перечислите формы, требования и принципы ведения аналитических регистров налогового учета.
29. Какие данные должны отражаться в налоговом учете?
30. Какие обязательные реквизиты должны содержаться в первичных учетных документах налогового учета?
31. Какие обязательные реквизиты должны содержаться в аналитических регистрах налогового учета?
32. Определите взаимосвязь регистров налогового учета и налоговой декларации.
33. Дайте определение понятия "объект налогообложения".
34. Дайте характеристику объектов налогового учета.
35. Охарактеризуйте прибыль как объект налогового учета.
36. Охарактеризуйте убыток как объект налогового учета.
37. Определите порядок распределения прибыли организаций, имеющих несколько обособленных подразделений.
38. Определите налоговый период по региональным и местным налогам.
39. Определите налоговый период по федеральным налогам.
40. Определите отчетный период по региональным и местным налогам.

41. Определите отчетный период по федеральным налогам.
42. Раскройте порядок формирования, утверждения и содержание учетной политики в целях налогообложения.
43. Назовите условия, при которых можно менять в течение года учетную политику в целях налогообложения.
44. Составьте учетную политику для целей налогообложения, максимально приближенную к учетной политике для целей бухгалтерского учета.
45. В каких случаях учетная политика для целей налогообложения будет отличаться от учетной политики для целей бухгалтерского учета?
46. Может ли не составляться учетная политика для целей налогообложения, если составлена учетная политика для целей бухгалтерского учета? Обоснуйте свой ответ.
47. Сколько разделов должно быть в учетной политике для целей налогообложения?
48. Какими нормативными актами регламентирован порядок составления учетной политики?
49. Чем отличается классификация доходов в бухгалтерском учете от налогового учета?
50. Чем отличается классификация расходов в бухгалтерском учете от налогового учета?
51. Определите порядок признания доходов в целях налогообложения и в целях бухгалтерского учета.
52. Приведите виды классификаций расходов в налоговом учете.
53. Определите порядок признания расходов в целях налогообложения.
54. Охарактеризуйте методы признания доходов и расходов в целях налогообложения.
55. Определите порядок признания доходов в целях налогообложения при методе начисления.
56. Определите порядок признания расходов в целях налогообложения при методе начисления.
57. Порядок признания доходов и расходов в целях налогообложения при кассовом методе.
58. Дайте определение постоянных разниц.

59. Дайте определение временных разниц.
60. В чем разница между отложенным налоговым обязательством и отложенным налоговым активом?
61. Для чего применяется к счету прибылей и убытков субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль или субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль?
62. Назовите основные требования, предъявляемые к бухгалтерским документам.
63. Назовите момент составления первичных учетных документов.
64. Какие документы используются для признания расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль?
65. Перечислите формы составления первичных учетных документов и их обязательные реквизиты.
66. Перечислите лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.
67. Охарактеризуйте роль документооборота в организации бухгалтерского и налогового учета.
68. Установите порядок определения прямых расходов в налоговом учете, аналитические регистры налогового учета прямых расходов.
69. Определите порядок списания косвенных расходов в налоговом учете, аналитические регистры налогового учета косвенных расходов.
70. Назовите особенности налогового учета и оценки товаров в оптовой и розничной торговле.
71. Назовите состав материальных расходов в налоговом учете.
72. Дайте оценку материальных расходов в налоговом учете.
73. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета материальных расходов.
74. Назовите особенности налогового учета расходов на оплату труда.
75. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета расходов на оплату труда.
76. Назовите особенности налогового учета расходов на обязательное и добровольное страхование работников.

77. Дайте определение понятия амортизируемого имущества в налоговом учете.
78. Как определяется первоначальная стоимость амортизируемого имущества в налоговом учете?
79. Как определяется результат от реализации амортизируемого имущества в налоговом учете?
80. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета амортизируемого имущества.
81. Как начисляется амортизация по объекту амортизируемого имущества в налоговом учете линейным методом?
82. Как начисляется амортизация по объекту амортизируемого имущества в налоговом учете нелинейным методом?
83. Чем отличаются способы начисления амортизации в бухгалтерском учете от методов расчета амортизации в налоговом учете?
84. Назовите особенности налогового учета амортизируемого имущества.
85. Назовите особенности налогового учета расходов на обязательное и добровольное страхование имущества.
86. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета расходов на обязательное и добровольное страхование имущества.
87. Назовите особенности налогового учета расходов на освоение природных ресурсов.
88. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета расходов на освоение природных ресурсов.
89. Назовите особенности налогового учета расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.
90. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.
91. Назовите особенности налогового учета расходов на приобретение права на земельные участки.
92. Назовите особенности налогового учета прочих расходов на производство и реализацию.
93. Назовите особенности налогового учета нормируемых прочих расходов на производство и реализацию.

94. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета прочих расходов на производство и реализацию.
95. Назовите особенности налогового учета нормируемых расходов.
96. Перечислите прочие нормируемые расходы в налоговом учете.
97. Перечислите прочие нормируемые расходы, связанные с производством и реализацией в налоговом учете.
98. Как отражаются расходы на создание резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете?
99. Назовите особенности налогового учета внереализационных расходов.
100. Назовите особенности налогового учета внереализационных доходов.
101. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета внереализационных доходов.
102. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета внереализационных расходов.
103. Назовите особенности налогового учета доходов и расходов по договорам простого товарищества.
104. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета доходов и расходов по договорам простого товарищества.
105. Назовите особенности учета доходов и расходов по договорам доверительного управления имуществом.
106. Охарактеризуйте аналитические регистры налогового учета доходов и расходов по договорам доверительного управления имуществом.
107. Назовите особенности налогового учета доходов и расходов обслуживающих производств и хозяйств.
108. Охарактеризуйте резервы, формируемые в налоговом учете: виды, порядок определения.
109. Определите порядок формирования резервов предстоящих расходов на оплату отпусков.
110. Определите порядок формирования резервов предстоящих расходов на ремонт основных средств.
111. Определите порядок формирования резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

112. Определите порядок отражения процентов по долговым обязательствам в бухгалтерском учете.
113. Определите порядок отражения процентов по долговым обязательствам в налоговом учете.
114. Назовите правила переноса убытков на будущее в налоговом учете.
115. Определите порядок признания убытков по сделкам уступки права требования.
116. Определите состав налоговой отчетности.
117. Какова структура налоговых деклараций?
118. Определите порядок представления налоговых деклараций с нулевыми показателями.
119. Назовите налоговые последствия перехода на МСФО.
120. Классифицируйте налоги для оптимизации налоговой нагрузки организации.
121. Назовите факторы, влияющие на сопоставимость сделок в условиях трансфертного ценообразования.
122. Охарактеризуйте принципы функционирования системы управленческого учета для целей налогообложения.
123. Каковы цели формирования бюджета налогов?
124. Дайте определение понятия "налоговая нагрузка".
125. Как проводится анализ абсолютной налоговой нагрузки в организации?
126. Охарактеризуйте коэффициенты относительной налоговой нагрузки в организации.
127. Охарактеризуйте частные показатели налоговой нагрузки
128. Охарактеризуйте обобщающие показатели налоговой нагрузки.
129. Назовите индикативные показатели налоговых рисков.
130. Назовите направления совершенствования налогового учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации.
4. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”.
5. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ “О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма”.
6. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ “Об аудиторской деятельности”.
7. Приказ Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180 «Об одобрении концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.
9. Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008); Положение по бухгалтерскому учету “Изменения оценочных значений” (ПБУ 21/2008). Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.
10. Положение по бухгалтерскому учету “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (ПБУ 3/2006). Утв. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н.
11. Положение по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99). Утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.
12. Положение по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов” (ПБУ 5/01). Утв. приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

13. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

14. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01). Утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

15. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утв. приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.

16. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99). Утв. приказом Минфина России 6 мая 1999 г. № 32н.

17. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). Утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

18. Положение по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008). Утв. приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н.

19. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007). Утв. приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н.

20. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008). Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н.

21. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02). Утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

22. Положение по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02). Утв. приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н.

23. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утв. приказом Минфина СССР от 29 июля 1983 г. № 105.

24. Бархатов А. П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / А. П. Бархатов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ИТК "Дашков и К", 2008.

25. *Брызгалин А. В.* Профессиональный комментарий к Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли / *А. В. Брызгалин.* — М.: Аналитика-пресс, 1998.
26. *Бухгалтерский и налоговый учет для практиков. Пособие для высших и средних учебных заведений, факультетов и курсов повышения квалификации / Под ред. Г. Ю. Касьяновой.* — 2-е изд., перераб. — М.: ИД “Аргумент”, 2011.
27. *Вещунова Н. Л.* Бухгалтерский и налоговый учет / *Н. Л. Вещунова.* — М.: Проспект, 2010.
28. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет / *К. Друри.* — М.: Аудит, 1998.
29. *Карпова Т. П.* Основы управленческого учета / *Т. П. Карпова.* — М.: Инфра-М, 1997.
30. *Керимов В. Э.* Управленческий учет: Учебник / *В. Э. Керимов.* — М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001.
31. *Коваль Л. С.* Налоговый учет в организации / *Л. С. Коваль.* — М.: Гелиос, 2003.
32. *Кожин В. Я.* Налоговый учет: пособие для бухгалтера / *В. Я. Кожин.* — М.: КНОРУС, 2004.
33. *Куликова Л. И.* Учетная политика организации: новое решение / *Л. И. Куликова.* — М.: Бухгалтерский учет, 2010.
34. *Рассказова-Николаева С. А.* Учетная политика / *С. А. Рассказова-Николаева, Е. М. Калинина.* В 2 книгах. — М.: Омега-Л, АКФ “ЦБА”, 2011.
35. *Тумасян Р. З.* Бухгалтерский и налоговый учет расходов организации / *Р. З. Тумасян.* — М.: ООО “Нитар Альянс”, 2005.
36. *Тютюрюков Н. Н.* Налоговые системы зарубежных стран: Учебник / *Н. Н. Тютюрюков.* — М.: ИТК “Дашков и К”, 2010.
37. *Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В. Г. Гетьмана.* — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2011.

Форма НДС № 1
Формирование вычета НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
за март 2011 г.

№ п/п	Поставщик	Дата опри- ходования товаров, работ, услуг	Дата полу- чения счета- фактуры	Номер счета- фактуры по- ставщика	Общая сумма с НДС	Сумма НДС	Оплата товаров, работ, услуг				Сумма вычета НДС	НДС, пере- несенный на следующий месяц	
							8	Сумма		10			11
								Номер и дата пла- тежного поруче- ния	Общая				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
1	ОАО "КЗТС"	28.02.11	17.03.11	200416525	815 616	124416	№ 19 от 17.03.11	815 616	124 416	124 416			
2	ОАО "КЗТС"	23.02.11	23.03.11	200418163	1 174 261,96	179124,71	№ 20 от 23.03.11	960 000	146 440,68	146 440,68			
3	ОАО "КЗТС"	23.02.11	23.03.11	200418163	1 174 261,96	179124,71	№ 28 от 31.03.11	214 261,96	32 684,03	32 684,03			
4	ОАО "КЗТС"	04.03.11		200511100	1 410 674,06	215187,57						215 187,57	
5	Итого:				4 574 813,98	697852,99		1 989 877,96	303 540,71	303 540,71		215 187,57	

Форма НДС № 2
Формирование вычета НДС по импорту
за февраль 2011 г.

№ п/п	Поставщик / Договор	Номер и дата счета-фактуры поставщика	Оплата таможенные (платежный документ)	№ ГТД	Сумма НДС (графа 47 ГТД)	Сумма вычета	НДС, перенесенный на следующий месяц
1	2	3	4	5	6	7	8
1	ООО "Траверс" № 307 от 27.01.11	328 от 03.02.11	35 от 06.02.11	10124130/120211/0000570	76 917	76 917	
	Итого:				76 917	76 917	

Форма НДС № 3
Формирование вычета НДС с предоплаты
за май 2011 г.

№ п/п	Покупатель/Договор № и дата	Сумма предоплаты по договору	Платежное поручение, сумма предоплаты	Сумма НДС с предоплаты	Уплаты НДС с предоплаты	Отгрузка в счет пред- платы			Возврат предо- платы		Сумма вычета НДС	НДС, перенесенный на следующий месяц
						Счет-фактура	Общая сумма	Сумма НДС	Платежный документ	Сумма		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	ОАО "ППГХО" № 37 от 01.01.11 г.	64 345,87	235 от 03.03.11 г. 64345,87	9815,47	За март НДС к уменьшению	№ 19 от 15.05.11	64 345,87	9815,47			9815,47	
	Итого	64 345,87	64345,87	9815,47			64 345,87	9815,47			9815,47	

Форма НДС № 4
Формирование НДС по экспорту
за апрель 2011 г.

№ п/п	Покупатель / Договор	Поставщик, номер, дата счета-фактуры	4	№ ГТД или реестру ГТД	Сумма по ГТД или реестру ГТД	Документ, подтверждающий экспорт	Сумма вычета	181-й (увеличенный на 90 дней) день после таможенного оформления (число, месяц, год)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	DTS com 635 от 20.01.11	ОАО "Агро-пром" 328 от 23.01.11	29 от 05.04.11	10124130/290111/0023768	58 574	ТТН	36 422	26.10.11
	Итого:				58 574		36 422	

Исходные данные для домашних заданий со 119 по 121

Должность	ФИО	Год рождения	НИИ	Количество детей до 18 лет	Семейное положение	Сумма заработка за месяц	Надávки	Квартальная премия	Дата приема на работу	Дата увольнения
Директор	Мишин Юрий Константинович	1956	771703894775	2	Женат	60000		10000	05.07.2000	
Главный бухгалтер	Сергеева Татьяна Викторовна	1976	771025664781	1	Замужем	50000		10000	11.04.2003	
Продавец	Иванов Петр Михайлович	1980	771652498223	-	Холост	26000	3% в месяц	10000	15.06.2001	18.11.2011
Продавец	Семенова Ольга Сергеевна	1990	770285564333	1	Замужем	20000	3% в месяц		07.12.2005	
Продавец	Петрова Вера Яковлевна	1972	502936795444	3	Замужем	20000	3% в месяц		05.07.2007	
Кассир	Михайлова Софья Ивановна	1973	771305578773	-	Не замужем	18700		5000	16.03.2004	
Охранник	Рыбкин Семен Семенович	1985	772652249911	1	Женат	25000		5000	13.09.2005	
Уборщица	Терехина Маргарита Юрьевна	1960	77438876654	3	Замужем	7680		3000	19.08.2007	

**Справочник
“Коды субъектов Российской Федерации”**

Код	Название региона
01	Республика Адыгея (Адыгея)
02	Республика Башкортостан
03	Республика Бурятия
04	Республика Алтай
05	Республика Дагестан
06	Республика Ингушетия
07	Кабардино-Балкарская Республика
08	Республика Калмыкия
09	Карачаево-Черкесская Республика
10	Республика Карелия
11	Республика Коми
12	Республика Марий Эл
13	Республика Мордовия
14	Республика Саха (Якутия)
15	Республика Северная Осетия-Алания
16	Республика Татарстан (Татарстан)
17	Республика Тыва
18	Удмуртская Республика
19	Республика Хакасия
20	Чеченская Республика
21	Чувашская Республика-Чувашия
22	Алтайский край
23	Краснодарский край
24	Красноярский край
25	Приморский край
26	Ставропольский край
27	Хабаровский край
28	Амурская область
29	Архангельская область
30	Астраханская область
31	Белгородская область
32	Брянская область
33	Владимирская область

Код	Название региона
34	Волгоградская область
35	Вологодская область
36	Воронежская область
37	Ивановская область
38	Иркутская область
39	Калининградская область
40	Калужская область
41	Камчатский край
42	Кемеровская область
43	Кировская область
44	Костромская область
45	Курганская область
46	Курская область
47	Ленинградская область
48	Липецкая область
49	Магаданская область
50	Московская область
51	Мурманская область
52	Нижегородская область
53	Новгородская область
54	Новосибирская область
55	Омская область
56	Оренбургская область
57	Орловская область
58	Пензенская область
59	Пермский край
60	Псковская область
61	Ростовская область
62	Рязанская область
63	Самарская область
64	Саратовская область
65	Сахалинская область
66	Свердловская область
61	Смоленская область
68	Тамбовская область
69	Тверская область

Код	Название региона
70	Томская область
71	Тульская область
72	Тюменская область
73	Ульяновская область
74	Челябинская область
75	Забайкальский край
76	Ярославская область
77	г. Москва
78	г. Санкт-Петербург
79	Еврейская автономная область
83	Ненецкий автономный округ
86	Ханты-Мансийский автономный округ-Югра
87	Чукотский автономный округ
89	Ямало-Ненецкий автономный округ
99	Иные территории, включая город и космодром Байконур

**Перечень имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг,
полученных в рамках благотворительной деятельности,
целевых поступлений, целевого финансирования¹**

Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений
Целевое финансирование в виде:	
грантов	010
инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации	020
инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения	030
средств дольщиков и (или) инвесторов, аккумулированных на счетах организации-застройщика	040
средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций — членов общества взаимного страхования	050
средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 года № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, № 35, ст. 4137; 1998, № 30, ст. 3607; № 51, ст. 6271; 2000, № 2, ст. 162; 2001, № 1, ст. 2, ст. 20; № 53, ст. 5030; 2002, № 52, ст. 5132; 2003, № 52, ст. 5038; 2004, № 35, ст. 3607; 2005, № 27, ст. 2715; 2006, № 1, ст. 10; № 50, ст. 5280; 2007, № 49, ст. 6069; 2008, № 30 (ч. II), ст. 3616; 2009, № 1, ст. 17, № 7, ст. 786, № 31, ст. 3923, № 52 (ч. 1), ст. 6434; 2010, № 31, ст. 4167) (далее — Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике»), по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации	060

¹ Приложение 3 к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Утв. приказом ФНС России от 15.12.2010 № ММВ-7-3/730@.

Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений
средств, поступивших на формирование:	
— Российского фонда технологического развития;	070
— иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»	071
средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии	080
средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, полученных специально уполномоченным органом в области гражданской авиации	090
страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации	100
средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц	110
Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности:	
вступительные взносы, членские взносы, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях	120
паевые взносы	130
пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, № 5, ст. 410; 2007, № 1(ч. 1), ст. 39)	140
отчисления на формирование в установленном статьей 324 Кодекса порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся	141

Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений
товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами	
целевые поступления на формирование:	
— Российского фонда технологического развития;	150
— иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»	151
имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования	160
суммы финансирования, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций из:	
— федерального бюджета;	170
— бюджетов субъектов Российской Федерации;	171
— местных бюджетов;	172
— бюджетов государственных внебюджетных фондов	173
с 1 января 2011 года: средства, предоставленные на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций:	
— из федерального бюджета;	170
— бюджетов субъектов Российской Федерации;	171
— местных бюджетов;	172
— бюджетов государственных внебюджетных фондов	173
средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности	180
совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов	190
пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97 процентов направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда	200
пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации	210

Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений
поступления от собственников созданным ими учреждениям	220
отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов	230
отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации	240
отчисления адвокатов на содержание соответствующей коллегии адвокатов или адвокатского бюро	250
средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью	260
средства, полученные структурными организациями Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО):	
— от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны;	270
— другого органа исполнительной власти (кроме указанного по коду 270) по генеральному договору	271
целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта	280
имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности	290
средства, полученные профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25.04.2002 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, № 18, ст. 1720; № 52, ст. 5132; 2003, № 26,	300

Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений
ст. 2566; 2005, № 1, ст. 25; № 30, ст. 3114; 2006, № 48, ст. 4942; 2007, № 1 (ч. 1), ст. 29, № 49, ст. 6067; 2008, № 30 (ч. 2), ст. 3616, № 52 (ч. 1), ст. 6236; 2009, № 1, ст. 17, № 9, ст. 1045, № 52 (ч. 1), ст. 6420, 6438; 2010, № 6, ст. 565, № 17 ст. 1988) (далее — Федеральный закон «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств»), и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств	
средства, полученные профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств», и которые предназначены для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация	310
средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах	320
денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2007, № 1, ст. 38; 2009, № 48, ст. 5731) (далее — Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»)	321
денежные средства, полученные некоммерческими организациями — собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»	322

Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений
денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»	323
имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности	324
Средства и иное имущество, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1999, № 18, ст. 2221; 2000, № 32, ст. 3341; 2001, № 33, ст. 3413; 2002, № 48, ст. 4742; 2003, № 2, ст. 160; № 46, ст. 4435; 2004, № 35, ст. 3607; 2008, № 30 (ч. 2), ст. 3616)	340
Основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей	350
Имущество, полученное государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти	360
Имущество и (или) имущественные права, полученные организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направленные на восстановление и содержание указанных запасов	370
Имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреж-	380

Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений
денежными, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности	
Основные средства, полученные организациями, входящими в структуру РОСТО (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованные на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации	390
Средства и иное имущество, полученные унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа	400
Имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, полученные религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения	410
Имущество (работы, услуги), полученные медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке	420
Средства, поступившие общественным организациям инвалидов на осуществление деятельности этих организаций от организаций, использующих труд инвалидов, в которых инвалиды от общего числа работников составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов	430
Средства, поступившие общественным организациям инвалидов на осуществление деятельности этих организаций от учреждений, единственным собственником имущества которых являются общественные организации инвалидов	440
Средства в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, поступившие религиозным организациям на осуществление уставной деятельности от налогоплательщиков — организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада этих религиозных организаций	450

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, расходов, учитываемых для целей налогообложения отдельными категориями налогоплательщиков¹

Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы:	
в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней	510
в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации	520
в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи	530
в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью	540
в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-судополучателем	550
доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Для целей настоящей главы под эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, понимается использование таких судов для перевозок	560

¹ Приложение 4 к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Утв. приказом ФНС России от 15.12.2010 № ММВ-7-3/730@.

Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг	
доходы банка развития — государственной корпорации	570
доходы налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со статьей 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 года № 310-ФЗ «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2007, № 49, ст. 6071; 2009, № 26, ст. 3123; 2010, № 32, ст. 4298) (далее — Федеральный закон «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»), полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные для российских организаторов Олимпийских игр и Паралимпийских игр законодательством Российской Федерации, а также их уставными документами	580
доходы налогоплательщиков, являющихся российскими маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в соответствии со статьей 3.1 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», полученные в связи с исполнением обязательств маркетингового партнера Международного олимпийского комитета, в том числе доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, от безвозмездного использования олимпийских объектов, доходы в виде курсовых разниц, полученные в результате такой деятельности доходы, полученные	581

Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
<p>общероссийским общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации об общественных объединениях, Олимпийской хартией Международного олимпийского комитета и на основе признания Международным олимпийским комитетом, и общероссийским общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации об общественных объединениях, Конституцией Международного паралимпийского комитета и на основе признания Международным паралимпийским комитетом, в рамках соглашений о передаче имущественных прав Олимпийским комитетом России и Паралимпийским комитетом России от российских и иностранных организаторов XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи в соответствии со статьей 3 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в период организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи. (данное положение действует с 1 января 2011 года до 1 января 2017 года, но распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 года)</p>	582
<p>в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных по концессионному соглашению в соответствии с законодательством Российской Федерации</p>	590
<p>в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах</p>	600
<p>Расходы, учитываемые для целей налогообложения отдельными категориями налогоплательщиков:</p>	
<p>расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование:</p>	
<p>— Российского фонда технологического развития;</p>	650
<p>— иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической</p>	651

Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
политике» (в пределах 1,5 процента доходов (валовой выручки) налогоплательщика)	
расходы организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, на приобретение электронно-вычислительной техники, отвечающей критериям отнесения имущества к основным средствам	660
сумма начисленной амортизации при применении к основной норме амортизации специального коэффициента:	
не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях:	
— агрессивной среды;	670
— повышенной сменности	671
не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков — сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты)	672
не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков — организаций, имеющих статус резидента:	
— промышленно-производственной особой экономической зоны;	673
— туристско-рекреационной особой экономической зоны	674
не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам:	
— имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации;	675
— имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности	676
не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга)	677
не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.	678

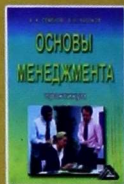
Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
сумма начисленной амортизации на имущество, полученное организацией-инвестором от собственника имущества в соответствии с законодательством Российской Федерации об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг (в течение срока действия инвестиционного соглашения)	680
сумма начисленной амортизации на имущество, полученное организацией от собственника имущества или созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг или законодательством Российской Федерации о концессионных соглашениях (в течение срока действия инвестиционного соглашения или концессионного соглашения)	690
сумма начисленной амортизации на сумму капитальных 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.	700
отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии и в порядке, установленном Правительством Российской Федерации	710
расходы на строительство (бурение) разведочной скважины на месторождениях углеводородного сырья, которая оказалась непродуктивной, проведение комплекса геологических работ и испытаний с использованием этой скважины, а также на последующую ликвидацию такой скважины	720
стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатно жилья, коммунальных и иных подобных услуг)	760

Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников; расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации	770
сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде	780
расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно	790
суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» (Собрание законодательства Российской Федерации 2008, № 18, ст.1943; 2010, № 31, ст. 4196)	800
суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации:	
— по договорам страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рента и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;	810
— по договорам негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников	811

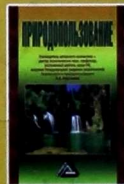
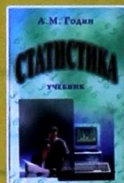
Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований;	
— по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;	812
— по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица	813
расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности	820
расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения (в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда)	830
платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии на осуществление соответствующего вида деятельности, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности (в пределах сумм, предусмотренных Кодексом)	880
расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика	890
расходы налогоплательщиков-организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, при условии перечисления этих сумм на осуществ-	900

Наименование доходов, расходов	Код вида доходов, расходов
ление уставной деятельности указанных религиозных организаций	
расходы в виде отчислений организаций, входящих в структуру РОСТО, для аккумуляирования и перераспределения средств организациям, входящим в структуру РОСТО, в целях обеспечения подготовки в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта	910
расходы налогоплательщиков, связанные с безвозмездным предоставлением эфирного времени и (или) печатной площади в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах	930
расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены	940
потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций	950

УЧЕБНИКИ С ГРИФОМ МИНИСТЕРСТВА ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ



Дашков и К°
Издательско-торговая корпорация



967057



Отдел продаж: 8(499)1824201 1821179,
1839301, 8(495)7413428
Редакция: 8(499)1839323



sales@dashkov.ru
www.dashkov.ru